



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

VNITROPODNIKOVÉ SMĚRNICE OBCHODNÍCH KORPORACÍ

INTERNAL ACCOUNTING PROCEDURES FOR A COMPANY

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Eliška Foralová

VEDOUcí PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Jan Pěta, Ph.D.

BRNO 2019

Zadání bakalářské práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	Eliška Foralová
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a daně
Vedoucí práce:	Ing. Jan Pěta, Ph.D.
Akademický rok:	2018/19

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává bakalářskou práci s názvem:

Vnitropodnikové směrnice obchodních korporací

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce z okruhu vnitropodnikových směrnic se zaměřením na potřeby konkrétní obchodní korporace

Analýza vnitřních směrnic vybrané obchodní korporace, identifikace problémů v obchodní korporaci

Návrh řešení zjištěných problémů a jejich včlenění do vnitropodnikových směrnic obchodní korporace

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem práce je identifikovat a analyzovat nedostatky ve vnitropodnikových směrních konkrétní obchodní korporace a na základě analýzy navrhnout nové případně upravené vnitropodnikové směrnice.

Základní literární prameny:

KADLEC, R. a kol. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-121-5.

KOVALÍKOVÁ, H. Vnitřní směrnice pro podnikatele. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-141-3.

LOUŠA, F. Vnitropodnikové směrnice v účetnictví. 7. vyd. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-270-797-1.

RYNEŠ, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka. 18. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-75-4-116-1.

SKÁLOVÁ, J. Podvojný účetnictví 2018. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-271-0868-8.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2018/19

V Brně dne 28.2.2019

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Bakalářská práce je zaměřena na vnitropodnikové směrnice společnosti HBH Projekt spol. s.r.o. V první části práce se definují základní pojmy, následuje seznámení se stručným obsahem jednotlivých směrnic a podrobný teoretický popis směrnice o harmonogramu a postupu při zpracovávání roční účetní uzávěrky a účetní závěrky za období. Druhá část práce analyzuje vybranou společnost a hodnotí její nynější směrnice. V poslední části je vlastní návrh vybrané vnitropodnikové směrnice.

Abstract

The bachelor thesis is focused on the internal guidelines of HBH Projekt spol. s.r.o. The first part of the thesis defines the basic concepts and then introduces the brief content of individual guidelines and detailed theoretical description of the guideline on the timetable and the procedure for the preparation of the financial closures and the financial closures for the period. The second part analyzes the selected company and evaluates the new directive in the company. The last part is the actual design of the selected internal guideline.

Klíčová slova

vnitropodnikové směrnice, závěrka, uzávěrka, inventarizace, účetní jednotka

Key words

Internal guidelines, closure, the closing date, inventorying, accounting entity

Bibliografická citace

FORALOVÁ, Eliška. *Vnitropodnikové směrnice obchodních korporací* [online]. Brno, 2019 [cit. 2019-05-12]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/119820>. Bakalářská práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Jan Pěta.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském o právech souvisejících s právem autorským.)

V Brně dne 9. května 2019

.....

Podpis studenta

Poděkování

Ráda bych tímto poděkovala panu Ing. Janu Pětovi, Ph.D. vedoucímu bakalářské práce, který mi dal mnoho užitečných rad a byl vždy velice ochotný. Dále, bych chtěla poděkovat společnosti HBH Projekt spol. s.r.o. za příjemnou spolupráci a Ing. Lence Hudcové za oponenturu bakalářské práce.

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ	11
1 TEORETICKÁ ČÁST.....	13
1.1 Funkce a podstata účetnictví.....	13
1.1.1 Účetní doklady	15
1.1.2 Dělení účetních jednotek podle velikosti	17
1.1.3 Definice vnitropodnikové směrnice	18
1.1.4 Rozdělení směrnic	19
1.2 Harmonogram a postup při zpracování roční účetní uzávěrky a účetní závěrky za období.....	24
1.2.1 Účetní uzávěrka	24
1.2.2 Časové rozlišení nákladů a výnosů	25
1.2.3 Dohadné položky	26
1.2.4 Kurzové rozdíly	27
1.3 Inventarizace	27
1.3.1 Inventarizační komise	29
1.3.2 Inventarizační rozdíly.....	29
1.4 Opravné položky	30
1.5 Rezervy.....	32
1.6 Splatná daň z příjmů.....	33
1.7 Odložená daň	34
1.7.1 Výpočet odložené daně	34
1.8 Uzavření účetních knih.....	35
1.9 Otevření účetních knih pro nové účetní období.....	36
1.9.1 Účetní závěrka a její druhy	36

2	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU	45
2.1	Identifikační údaje.....	45
2.2	Odvětvové a velikostní zařazení	46
2.3	Organizační struktura	46
2.4	Vnitřní povinné směrnice HBH Projekt spol. s.r.o.	49
2.5	Zhodnocení současného stavu směrnic HBH Projekt spol. s.r.o.	52
3	VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ.....	53
3.1	Úvodní ustanovení	54
3.2	Legislativa.....	54
3.3	Obsah vnitropodnikové směrnice.....	54
	ZÁVĚR	68
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	69
	SEZNAM TABULEK	71
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	72
	SEZNAM ROVNIC.....	73

ÚVOD

Jako téma bakalářské práce si autorka vybrala tvorbu vnitropodnikové směrnice pro společnost HBH Projekt spol. s.r.o. Konkrétněji se práce bude orientovat na směrnici o harmonogramu a postupu při zpracování roční účetní uzávěrky a účetní závěrky za období. Tuto směrnici autorka zpracovala ze dvou důvodů. Prvním důvodem je názor autorky, která shledává směrnici za důležitou pro každou účetní jednotku a druhým důvodem bylo požádání samotné společnosti o zpracování konkrétní směrnice. Účetní jednotka se zabývá projektováním silnic a dálnic a je mateřskou společností.

Obecně je možné jednotlivé směrnice představit jako konstrukci, kterou si má účetní jednotka vytvořit a řídit se podle ní. Každá účetní jednotka si směrnice dále upravuje a rozvíjí, ale konstrukce musí být stejná. Směrnice zabezpečují, stejný postup zpracování jednotlivých účetních případů za období. Díky tomuto faktu se předchází možnému chaosu, který by nastal. Pokud by účetní jednotky neměly stanovené směrnice a každá by k účetním případům přistupovala jinak, ovlivňovalo by to nejen účetnictví ale i další oblasti, například daňovou. Díky dobře propracovaným směrnícím, budou účetní jednotky schopny obstát při kontrolách, které mohou kdykoliv zažádat o konkrétní doklady. Směrnice by měla být i každému zaměstnanci jasná a srozumitelná, aby sjednotila a usnadnila postupy v účetní jednotce. Účetní jednotka, by měla každý rok kontrolovat možné změny v legislativě a podle toho upravovat již stanovené směrnice (7).

Vnitropodnikové směrnice musí dodržovat všechny účetní jednotky, které podnikají na území České republiky. Základem pro tvorbu směrnic, je legislativa a to zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 500/2002Sb., Český účetní standardy a další předpisy. Legislativa představuje pouze základ pro účetní jednotky, ale každá z nich si upravuje směrnice dále podle odvětví svého podnikání, velikosti podniku a dalšími parametry, kterými se jednotlivé účetní jednotky liší.

CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Hlavním cílem této bakalářské práce je zpracovat novou směrnici, kterou společnost HBH Projekt spol. s.r.o. nemá vytvořenou a autorka ji považuje za důležitou. Směrnice by měla být po zpracování schopná obstát v praxi a být plně využitelná, aby účetní jednotka mohla směrnici ihned zařadit mezi své stávající směrnice a řídit se podle ní. Dílčím cílem práce je, aby směrnice byla jasná, přehledná a rozuměl jí každý zaměstnanec, který by ji mohl potřebovat pro svoji práci. Dalším dílčím cílem práce je vymezení základních účetních pojmů a popsání formálních náležitostí pro tvorbu směrnic. Důležitým cílem také je, aby směrnice vyhovovala konkrétním potřebám dané účetní jednotky. Proto autorka během tvorby bakalářské práce spolupracovala po celou dobu se společností HBH Projekt spol. s.r.o., od které získala potřebné informace. Směrnice je upravována podle požadavků hlavní vedoucí ekonomického oddělení, která ve společnosti tvoří ostatní směrnice a samozřejmě také podle legislativy.

V teoretické části jsou vymezeny základní účetní pojmy a demonstrativně vypsán výčet legislativy, která může ovlivňovat vnitropodnikové směrnice. Dále popsán obsah povinných směrnic a vyjmenovány i některé nepovinné směrnice. Závěrem se autorka soustředila na podrobný teoretický popis jedné vybrané vnitropodnikové směrnice. V analytické části byla popsána společnost HBH Projekt spol. s.r.o. a dále proveden rozbor již už vytvořených a poskytnutých směrnic ze společnosti a vyhodnocení jejich současného stavu. Dále byla vybrána jedna konkrétní směrnice, která je dále zpracovávána v praktické části bakalářské práce. V poslední části práce, tedy v praktické části, je nejvíce dbáno na splnění hlavního cíle a to, aby vybraná směrnice byla jasná, pochopitelná pro kohokoli, aby dodržovala jasně stanovenou legislativu a zároveň, aby vyhovovala požadavkům účetní jednotky.

Metody a postupy zpracování

Teoretická část bakalářské práce vycházela z odborné literatury, webových stránek a legislativy. Nejčastěji používanou legislativou je především zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb., která upravuje některá ustanovení zákona o účetnictví a dále České účetní standardy. Z odborné literatury byla například využita kniha Vnitřní směrnice pro podnikatele, Abeceda účetnictví pro podnikatele nebo Podvojně účetnictví a účetní závěrka.

Analytická část vycházela z poskytnutých podkladů společnosti HBH Projekt spol. s.r.o. a dále z informací získaných od zaměstnankyně společnosti. V této části byla použita metoda srovnávání dohromady s analytickou a syntetickou metodou. Metoda analytická je myšlenkový nebo reálný rozklad zkoumaného objektu na samostatné části. Metoda syntetická spojuje již získané poznatky z analytické metody v jeden celek. Autorka srovnávala teoretickou část, kde jsou definovány jednotlivé obsahy povinných směrnic, se směrnicemi poskytnutých společností HBH Projekt spol. s.r.o. Byl vyhodnocen současný stav směrnic v dané účetní jednotce a závěrem v analytické části si autorka vybrala pro zpracování konkrétní směrnici (22).

Praktická část sloučila legislativu, která definuje základ vnitropodnikových směrnic, dohromady s konkrétními představami a požadavky účetní jednotky. Autorka využila teoretické části pro dodržení formálních náležitostí směrnice a definovaných potřeb na vytvoření směrnice od zaměstnankyně HBH Projekt spol. s.r.o.

1 TEORETICKÁ ČÁST

1.1 Funkce a podstata účetnictví

Účetnictví nám poskytuje informace o stavu konkrétní účetní jednotky za určité období. Jsou to především informace o stavu pohybu majetku a zdrojů jeho krytí a dále o stavu nákladů, výnosů a výsledku hospodaření. Účetnictví má také za úkol chránit majetek vlastníka, být nástrojem při prokazování v daňovém řízení a prostředek k prokazování při soudních sporech (1).

Hlavním smyslem účetnictví je:

- a) sběr informací,
- b) ověření jejich správnosti a pravdivosti,
- c) zpracování informací,
- d) příprava srozumitelných podkladů,
- e) kontrola a ověřování výstupů z účetnictví – výkazů (1).

Máme dva druhy účetnictví a to:

a) finanční účetnictví = tento druh účetnictví poskytuje jak podniku, tak i vnějším uživatelům (pod kterými si lze představit banku, pojišťovnu, investory dodavatelé) informace potřebné pro rozhodnutí daných subjektů. Příkladem může být, že účetní jednotka žádá o úvěr banku a banka se na základě poskytnutých podkladů o stavu majetku účetní jednotky rozhodne, zda úvěr poskytnou nebo nikoliv. Do finančního účetnictví patří majetek, závazky, vlastní kapitál, náklady, výnosy, výsledek hospodaření. Celé finanční účetnictví je uzavřeno účetní závěrkou. Jelikož finanční účetnictví je pro externí uživatele, musí striktně dodržovat účetní zásady, standardy a základní kvalitativní požadavky (1, 2).

Do základních kvalitativních požadavků ve finančním účetnictví podle § 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví patří **správnost** vedení účetnictví, tímto požadavkem se myslí, nebýt v rozporu s tímto zákonem a dodržovat další právní předpisy, které přímo nebo nepřímo upravují účetnictví (příkladem může být vyhláška č. 500/2002 Sb.). **Úplnost** účetnictví, kdy účetní jednotka má povinnost během účetního období zapsat do účetní knihy veškeré účetní případy, které nastaly. Dále musí účetní jednotka sestavit

za bezprostředně předchozí účetní období účetní závěrku. **Průkaznost**, kdy jsou veškeré účetní záznamy podepsané odpovědnou osobou a byla udělána inventarizace. **Srozumitelnost**, pokud se v dokladu dá určit obsah účetních případů a obsah účetních záznamů. Dále do požadavků patří **přehlednost**. A jako poslední je **trvalost**, která znamená, že jednotlivé doklady musí účetní jednotka archivovat určitý čas (1, 6).

Tyto kvalitativní požadavky určují, že celé účetnictví by neměla chápat pouze osoba, která ho tvoří, ale i kterákoliv odborně znalá jiná osoba (1).

Účetní zásady

Kromě kvalitativních požadavků autorka výše zmínila i dodržování účetních zásad ve finančním účetnictví, které jsou obecně uznávanými soubory pravidel a vyplývají z tradic účetnictví. Účetní jednotka se pravidly musí řídit v účetnictví a i při sestavování účetních výkazů (2).

První účetní zásadou je **věrné a poctivé** vedení. Touto zásadou se má na mysli sestavení účetní závěrky a finanční situace účetní jednotky podle skutečného stavu, jak stanovuje legislativa, jelikož díky těmto informacím účetní jednotka vytváří svá ekonomická rozhodnutí. Druhou účetní zásadou je **opatrnost**. Opatrností se má na mysli nenadhodnocování aktiv, výnosů a současně nepodhodnocování nákladů a pasiv. Zásada opatrnosti bude dodržena vytvořením rezerv nebo opravných položek. **Bilanční kontinuita** znamená, návaznost konečných a počátečních stavů účtů v rozvaze na další účetní období. Další zásadou je **oceňování v historických cenách**. Oceňuje se k okamžiku uskutečnění účetního případu a to pořizovací cenou, vlastními náklady, jmenovitou hodnotou a reprodukční pořizovací cenou. Zásada **stálost metod** znamená, když účetní informace musí být provázané a srovnatelné v čase. K tomu je potřeba stálost při uplatňování pravidel a postupů pro oceňování majetku a pro předkládání účetní závěrky. Změny v postupech a pravidlech mezi jednotlivými účetními obdobími jsou možné pouze z důvodu změny předmětu podnikání, zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídající schopnosti účetní závěrky. **Kompenzací** se rozumí, že v účetních knihách bude účetní jednotka zobrazovat položky aktiv, pasiv, nákladů a výnosů zvlášť a poté v účetní závěrce bez vzájemného zápočtu. Existují výjimky, které mají dovolený vzájemný zápočet. Tyto výjimky jsou uvedeny v prováděcí vyhlášce č. 500/2002 Sb., k vedení podvojného účetnictví podnikatelů. Příkladem můžou být

rezervy, opravné položky nebo kurzové rozdíly. **Zásada nezávislosti účetních období** připouští účtování účetních případů i do období v němž zjistili skutečnosti, které ovšem neodpovídají časově a věcně. A jako poslední zásadou je **přednost obsahu před formou**, kdy formální popis nemusí vyjadřovat skutečnost, vychází se z podstaty hospodářské operace, která nastala (6, 14).

b) manažerské účetnictví = tento typ účetnictví poskytuje ekonomické informace, které jsou nezbytné pro podnik, aby věděl, jakým ekonomickým směrem se udává. Příkladem je soustava rozpočtů a finančních plánů, kalkulací vlastních a úplných nákladů výkonu nebo vnitřní kontroly a různé propočty. Tento typ účetnictví poskytuje i některé informace, které potřebuje finanční účetnictví především k účelu oceňování dlouhodobého majetku a zásob vytvořených vlastní činností. Díky získaným informacím, které si účetní jednotka obstará, může předvídat vývoj a hodnotit správnost již učiněných rozhodnutí (2).

1.1.1 Účetní doklady

Účetní záznamy jsou nositelé veškerých skutečností týkajících se vedení účetnictví. Vše co je předmětem účetnictví, každý účetní případ, se musí podložit účetními doklady. V jednom účetním dokladu může být sloučeno i více účetních případů. Jako příklad takového účetního záznamu je faktura, pokladniční doklad nebo bankovní výpis. Povinností je vyhotovit doklad bezprostředně po vzniku účetního případu a vyhotovit jej tak, aby bylo možné zjistit obsah daného dokladu. Každá účetní jednotka si musí účetní doklady vystavovat sama a to v možných třech formách. Buď ve formě listinné, technické nebo smíšené. Obsah musí udávat důvod, jakým způsobem došlo k účetnímu případu, a o jaký druh dokladu se jedná. Účetní doklad se stává platný v moment podpisu odpovědné osoby a zaznamenání data o vystavení dokladu (1, 2, 17).

Náležitosti dokladu:

- a) označení účetního dokladu,
- b) obsah účetního případu a jeho účastníky,
- c) peněžní částku nebo informace o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- d) okamžik vyhotovení účetního dokladu,

- e) okamžik uskutečněního účetního případu, není-li shodný s okamžikem vyhotovení účetního dokladu,
- f) podpisový záznam (podle §33a odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví) osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování (9).

Archivování účetních dokladů:

5 let je povinnost archivovat:

- a) účetní doklady,
- b) účetní knihy,
- c) odpisové plány,
- d) inventurní soupisy,
- e) účtový rozvrh,
- f) přehledy,
- g) ostatní účetní záznamy, kterými účetní jednotka dokládá formu vedení účetnictví (4).

10 let je povinnost archivovat:

- a) účetní závěrka,
- b) výroční zpráva (4).

Výše uvedené archivování účetních dokladů je stanoveno v § 31 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Pokud účetní jednotka má zaniknout, povinnost uchovávat účetní záznamy přechází například na likvidátora nebo insolvenčního správce (4).

Archivování dokladů v případě, kdy je podnikatel zároveň zaměstnavatelem:

- a) **3 roky** je povinnost archivovat stejnopisy evidenčních listů,
- b) **5 let** je povinnost archivovat účetní záznamy – záznamy o druhu, vzniku a ukončení pracovního vztahu, o pracovních úrazech, o nemocech z povolání, evidence pracovní doby a pracovního volna bez náhrady příjmu,
- c) **10 let** je povinnost archivovat záznamy o skutečnostech vedených v evidence zaměstnavatele u zaměstnanců požívající starobní nebo invalidní důchod. Dále je také potřeba 10 let archivovat mzdové listy z důvodu důchodového pojištění pro poživatele starobního důchodu,

d) **30 let** je povinnost archivovat mzdové listy pro účely důchodového pojištění (20).

Archivování dokladů v případě, kdy je podnikatel i zaměstnavatelem se řídí podle § 32 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a současně § 35a zákonem č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení. Pokud by účetní jednotka (zaměstnavatel) zanikla bez právního nástupce, budou doklady uschovány u okresního správce zabezpečení (20).

1.1.2 Dělení účetních jednotek podle velikosti

Podle §1b zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví se účetní jednotky rozdělují do čtyř skupin podle velikosti podniku:

Tabulka č. 1 : Třídění účetních jednotek podle velikosti

	Mikro účetní jednotka	Malá účetní jednotka	Střední účetní jednotka	Velká účetní jednotka
Aktiva celkem	< 9 mil. Kč	< 100 mil. Kč	< 500 mil. Kč	> 500 mil. Kč
Roční úhrn čistého obratu	< 18 mil. Kč	< 200 mil. Kč	< 1 mld. Kč	>1 mld. Kč
Průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období	< 10 zaměstnanců	< 50 zaměstnanců	< 250 zaměstnanců	>250 zaměstnanců

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 5)

Kromě výše uvedených existuje ještě možnost, kdy se účetní jednotka stane velkou účetní jednotkou bez ohledu na její hodnoty. Takovým typem je subjekt veřejného zájmu a vybraná účetní jednotka. Subjektem veřejného zájmu je například banka nebo zdravotní pojišťovna. Vybranou účetní jednotkou mohou být organizační složky státu nebo územní samosprávné celky (6).

1.1.3 Definice vnitropodnikové směrnice

Směrnice je nástrojem pro vnitřní řízení v účetní jednotce. Obecným účelem vnitropodnikových směrnic je zajištění stejného postupu při zachycování hospodářských operací a jednotný postup při řešení identických operací, například srovnatelné informace obsažené v účetní závěrce. Také zjednodušuje a zrychluje postup při kontrolách účetnictví účetní jednotky (7, 10).

Směrnice si vytváří účetní jednotka sama dle svých potřeb, ale musí se pohybovat v rámci legislativních norem. Rozsah směrnice a její obsah záleží na velikosti podniku. Je důležité, aby směrnice byla napsána srozumitelně, z toho vyplývá, že sice má vycházet z legislativy, ale nemá pouze opisovat jednotlivé předpisy. Směrnice není psaná pouze pro pracovníky účetního oddělení, je psána i pro jiné zaměstnance účetní jednotky, kterých se bude určitá směrnice týkat. Zaměstnanci by po přečtení měli vědět, jak postupovat ve své práci dál (6, 7).

Díky směrnicím, zaměstnanci dodržují obsah právních norem. Směrnice vzniká i pro kontrolu, která může nastat z vnějšku, kdy účetní jednotka potřebuje mít nějaký podklad, aby mohla obhájit svá rozhodnutí a tím je zjednodušený průběh externích kontrol (finanční úřad, auditor). Předpisy jsou závazné pro všechny zaměstnance stejně. Směrnice zahrnují činnost skoro všech útvarů účetní jednotky (8, 9).

Směrnice mají mnoho různých forem. Mohou být rozhodnutím, oběžníkem, pokynem, dopisem, nařízením nebo prostě jenom vnitřní směrnicí (10).

Jelikož i směrnice je doklad, musí dodržovat určitou formální stránku. Kromě hlavního obsahu má i určité náležitosti, díky kterým ji nebude moci nikdo zpochybnit:

- a) název účetní jednotky,
- b) název dokumentu včetně jednoznačného označení,
- c) název směrnice (název má být jednoznačný, stručný a jasný),
- d) datum vydání,
- e) datum účinnosti,
- f) vypracoval,
- g) kontroloval,
- h) schválil,

- i) rozdělovník: seznam pracovníků, kteří směrnici obdrží (9).

Směrnice by měly být každý rok kontrolovány. Nejenže se každý rok mění legislativa, ale i účetní jednotka může zjistit nedostatky ve směrnici, nebo nastanou změny postupů v účetní jednotce. Měla by být přehledná, stručná, jednoznačná, srozumitelná, věcná, komplexní a hlavně nebýt v rozporu s legislativou, ze které vychází (8).

Legislativa, která především ovlivňuje vnitropodnikové směrnice:

- a) zákon č. **563/1991** Sb., o účetnictví,
- b) vyhláška č. **500/2002** Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. **563/1991** Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
- c) české účetní standardy pro podnikatele,
- d) zákon č. **593/1992** Sb., o rezervách pro zjištění základu daně,
- e) zákon č. **586/1992** Sb., o daních z příjmů,
- f) zákon č. **90/2012** Sb., o obchodních korporacích
- g) zákon č. **235/2004** Sb., o dani z přidané hodnoty,
- h) zákon č. **89/2012** Sb., občanský zákoník,
- i) zákon č. **262/2006** Sb., zákoník práce (10).

1.1.4 Rozdělení směrnic

Vnitřní směrnice, se obecně dělí na povinné a nepovinné. Legislativa účetním jednotkám ukládá povinnost, sestavit povinné vnitřní směrnice. U nepovinných vnitřních směrnic je tvorba pouze na rozhodnutí účetních jednotek (9, 10).

Obsah povinných směrnic:

Účtový rozvrh

Účtový rozvrh je jedna z nevýznamnějších vnitropodnikových směrnic a proto se většinou uvádí hned na začátek. V příloze č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se nachází účtová osnova, podle které musí účetní jednotka sestavit účtový rozvrh. Každý účtový rozvrh je individuální, podle potřeb konkrétní účetní jednotky. Účetní jednotka může sestavit pro každé účetní období nový rozvrh, pokud tak neučiní, bere se rozvrh

z minulého účetního období pro následující. Během roku mohou účetní jednotky účetní rozvrah doplňovat podle nově vzniklých potřeb (8).

Jedna z povinností účetní jednotky je dodržování směrného účtového rozvrhu během vedení účetnictví. Tato povinnost vychází z § 4 odstavce 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. V účtovém rozvrhu se nachází účtové skupiny a syntetické účty, které se mohou podle potřeb účetní jednotky dále členit i na analytické účty. Díky účtům, má účetní jednotka přehled o stavu a pohybu majetku, závazků, nákladech a výnosech, výsledku hospodaření a je schopná sestavit účetní závěrku. Aby mohla účetní jednotka správně zaúčtovat účetní případy, rozčlení si účty na rozvahové, výsledkové, závěrkové a podrozvahové (10).

Odpisový plán

Odpisový plán se váže k hmotnému a nehmotnému majetku. Účetní jednotka si pořídí majetek, který ocení jedním ze způsobů oceňování majetku. Tato cena se musí od pořízení majetku snižovat a poté úplně rozpustit. K tomu slouží odpisy, které zahrnují části ceny majetku do nákladů. Oprávky, vyjadřují souhrn odpisů. Díky výši opravek dokážeme určit, jak je majetek už opotřebován a za jak dlouho bude majetek plně odepsán. Ve směrnici by mělo být, jak účetní jednotka bude odpisovat dlouhodobý majetek, a to z hlediska účetního i daňového (8).

Účetní odpisy si stanoví účetní jednotka sama a daňové jsou stanoveny podle § 26 - § 32a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Účetní a daňové odpisy jsou vedeny v inventárních knihách, kartách nebo v účetním softwaru. Účetní odpisy jsou zachycovány každý měsíc. Délku užívání si stanoví účetní jednotka podle svého uvážení a každý předmět se vede samostatně. První odpis může účetní jednotka provést v okamžik, kdy je majetek ve stavu způsobilého obvyklého užívání. Účetní odpisy se účtují ve prospěch účtů 07x a 08x a na vrub 551. U daňových odpisů se majetek zatřídí do odpisových skupin a účetní jednotka si zvolí i způsob odepisování. Na konci účetního období jsou daňové odpisy vypočítány. Podle výsledku z výpočtu se stanoví daňová zůstatková cena majetku. Stanovený způsob odpisového plánu, ke konkrétnímu majetku, platí po celou dobu jeho odepisování a účetní jednotka jej nemůže měnit. Daňové odpisy jsou daňově uznatelné položky, při sestavování základu daně z příjmů

kdežto účetní odpisy jsou daňově neuznatelné. Při vyřazování obchodního majetku účetní jednotky, je nutné požadovat vyřazovací protokol (8, 10).

Podpisové záznamy

Ve směrnici jsou napsáni zaměstnanci a k nim uvedeny jejich podpisové záznamy. Z podpisového záznamu plyne pro zaměstnance jistá oprávnění, povinnosti a odpovědnost. Díky podpisovému záznamu budou mít zaměstnanci také umožněno za účetní jednotku rozhodovat nebo ji zavazovat k povinnostem (8).

Podpisový záznam je vlastnoruční podpis odpovědného zaměstnance, který musí být průkazný a jednoznačný. Nemusí to být pouze vlastnoruční podpis, ale i elektronický nebo průkazný jiný účetní záznam v technické formě. Ve směrnici by měla být nejlépe tabulka, ve které bude tiskacím písmem napsané jméno zaměstnance, datum podpisu a hlavně výčet zaměstnancových oprávnění, a jeho podpis. V případě, že za účetní jednotku jedná zaměstnanec a podepíše dokument, ke kterému neměl oprávnění, může si účetní jednotka po zaměstnanci nárokovat zaplacení škody, pokud by nějaká kvůli této situaci nastala. Podpisové záznamy se však objevují i při disponování s bankovními účty, u účetních a daňových dokladů nebo u účetních případů. Objevují se i při vydávání vnitřních předpisů. U vnitřních předpisů by měla být nejlépe opět tabulka, která bude obsahovat pořadové číslo, název směrnice, termín vydání směrnice, odpovědného zaměstnance a jeho podpisový záznam (10).

Cestovní náhrady

Cestovní náhrady jsou zakotveny v zákoně **č. 262/2006 Sb.**, zákoníku práce. Ve směrnici by mělo být jasně definovány některé pojmy, jako například pracovní cesta. Dále by mělo být obsahem směrnice poskytování náhrad v České republice, v zahraničí a také vyúčtování pracovních cest (8).

Ve směrnici by mělo být napsané, kolik peněz dostane zaměstnanec za každý den pracovní cesty na stravné, pokud mu nebylo poskytnuté bezplatné jídlo. Pokud bylo zaměstnanci poskytnuté bezplatné jídlo, krátí se zaměstnanci jeho stravné procentuálními sazbami. Také by se mělo ve směrnici uvést, že zaměstnavatel určuje, jaký dopravní prostředek zaměstnanec použije a jaké náhrady jízdních výdajů z toho plynou. Zaměstnavatel také hradí zaměstnanci náklady na ubytování a další nutné vedlejší výdaje (příkladem může být parkovné nebo použití telefonu). Veškeré tyto

vzniklé náklady musí zaměstnanec po své pracovní cestě zaměstnavateli prokázat doklady, jinak zaměstnavatel nemá povinnost tyto výdaje zaměstnanci uhradit. Zaměstnanci se poskytne zálohově peněžní prostředky, které nesmí být použity pro soukromé potřeby. Pracovní cesta musí být zaevidována v docházce. Zaměstnanec s daňovými doklady musí dojít do **10 dnů** od ukončení pracovní cesty, pokud není mezi zaměstnavatelem a druhou stranou stanovena jiná doba. Zaměstnavatel musí do **10 dnů** od chvíle, kdy zaměstnanec donesl doklady, provést vyúčtování pracovní cesty, opět pokud není mezi stranami stanovena jiná doba (10).

Časové rozlišení nákladů a výnosů

Jedna z účetních zásad (zásada nezávislosti účetních období) účetní jednotce stanovuje, že náklady a výnosy musí věcně a časově souviset s daným účetním obdobím bez ohledu na datum jejich placení. Je to důležité pro zjištění výsledku hospodaření účetní jednotky. Pokud by účetní jednotka pochybila, došlo by k nesprávnému stanovení hospodářského výsledku, tím pádem ke špatně stanovenému základu daně z příjmů a současně k uvedení nesprávné výše daňové povinnosti a také k porušení zásady věrného a poctivého zobrazení účetnictví. Na začátku směrnice by mělo být napsané, že ty náklady, výnosy, výdaje a příjmy, které spadají do jiného účetního období, musí účetní jednotka časově rozlišit. Účetní jednotka má povinnost účtovat časové rozlišení do účtové skupiny 38 – Přejícné účty aktiv a pasiv. Přejícné účty, jsou účty, které slouží pro převod nákladů a výnosů mezi účetními obdobími. Aby bylo možné účtovat v časovém rozlišení, je potřeba znát přesnou výši účetního případu, účel a konkrétní období. Pokud není jedna z podmínek známa, bude účetní jednotka účtovat případy jako dohadné položky. Účty časového rozlišení spadají do dokladové inventarizace. Dále by mělo být ve směrnici zmíněno, že časově nelze rozlišovat pokuty, penále, manka a škody. Účetní jednotky musí rozlišovat období nezávisle, na datu placení. Dále je dobré si stanovit minimální limit, do kterého položky nebudou časově rozlišovány (10, 15).

Dlouhodobý majetek

Na začátku směrnice by mělo být vymezení jednotlivých druhů dlouhodobého majetku a poté jejich definice. Při jaké částce a délce použitelnosti se majetek považuje za hmotný, drobný hmotný majetek, při jaké částce a délce použitelnosti se majetek považuje za nehmotný a také definovat finanční majetek. Dále vypsát jaký konkrétní

majetek spadá do jednotlivých skupin dlouhodobého majetku. Napsat způsob jakým se bude majetek evidovat. U drobného majetku také určit do jaké částky bude majetek přímo účtován do spotřeby. Dále způsoby pořízení dlouhodobého majetku a vyřazení dlouhodobého majetku (9, 10).

Oceňování majetku a závazků

Ve směrnici by měly být definovány pojmy jako například pořizovací cena, cena pořízení, reprodukční pořizovací cena, vlastní náklady, jmenovitá hodnota nebo reálná hodnota. A dále vytvořena tabulka, ve které budou napsané jednotlivé druhy majetku a závazků a způsob jejich ocenění (10).

Oceňování majetku a závazků v cizí měně

Jeden ze základních požadavků, konkrétně § 4 odstavce 12 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví je, že účetnictví musí být vedeno v české měně. Účetní jednotky používají v moment, kdy potřebují převést cizí měnu majetku a závazků na českou měnu, kurz. Může to být pevný kurz, který si stanovila jednotka vnitřními předpisy na základě devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou. Pevný kurz používá jednotka po předem stanovenou dobu, která nesmí překročit jedno účetní období. Kurz může účetní jednotka měnit pomocí vnitřních předpisů během účetního období. Ke konci rozvahového dne, ke kterému vznikne účetní závěrka, nesmí účetní jednotka pro oceňování majetku a závazků v cizí měně, použít k přepočtu pevný kurz, ale aktuální kurz české národní banky (8, 15).

Zásoby

Na začátek směrnice by měla být definice zásob a jednotlivé položky, které do zásob spadají. Příkladem může být materiál, polotovary, nedokončená výroba, zboží a jiné. Dále si účetní jednotka určí, jak bude o zásobách účtovat, zda způsobem A nebo B (v účetní jednotce se pro jednotlivé druhy zásob, způsob účtování může lišit). Dále uvést způsob vyskladňování zásob a informovat zaměstnance o možných mankách a škodách na zásobách a jak k nim přistupovat (9).

Kurzové rozdíly

Jelikož účetní jednotky musí majetek a závazky v cizích měnách přepočítávat na českou měnu kurzem devizového trhu, který vyhláší Česká národní banka a to v moment

pořízení majetku a k poslednímu rozvahovému dni, vznikají díky tomu kurzové rozdíly. Pokud se oceňuje účetní případ, ke dni vzniku, hovoří se o denních kurzech nebo si účetní jednotka může určit pevný kurz, který si stanoví na začátku účetního období a používá ho po celé účetní období neměnně. K začátku účetního období si však musí kurz aktualizovat. Ve směrnici by se mělo objevit, co znamená rozvahový den a jaký rozvahový den si stanovila účetní jednotka. Dále stanovit, který z kurzů si účetní jednotka vybrala, a také by bylo vhodné napsat, kdy kurzové rozdíly nevznikají (9).

Nepovinné směrnice:

- a) oběh účetních dokladů,
- b) inventarizace,
- c) zásady pro tvorbu a použití rezerv,
- d) zásada pro použití dohadných položek,
- e) pracovní cesty,
- f) pokladna,
- g) používání podnikových motorových vozidel,
- h) harmonogram a postup při zpracování roční účetní uzávěrky a účetní závěrky za období (9).

1.2 Harmonogram a postup při zpracování roční účetní uzávěrky a účetní závěrky za období

1.2.1 Účetní uzávěrka

Účetní uzávěrkou jsou veškeré práce, provedené účetní jednotkou, za účelem uzavření účetních knih a sestavení účetní závěrky. Každá účetní jednotka by měla postupovat podle vnitropodnikové směrnice, která bude obsahovat postup veškerých prací. Práci, kterou má účetní jednotka vykonat, se myslí zjištění a zaúčtování těchto operací:

- a) zaúčtování časového rozlišení nákladů a výnosů, zaúčtování dohadných položek,
- b) zaúčtování kurzových rozdílů,
- c) provedení inventarizace a zaúčtování inventarizačních rozdílů,
- d) na základě výsledků inventarizace stanovení opravných položek k aktivům,
- e) zaúčtování opravných položek k pohledávkám,
- f) tvorba nebo zúčtování rezerv,

- g) výpočet a zaúčtování splatné daně,
- h) výpočet a zaúčtování odložení daně (15).

1.2.2 Časové rozlišení nákladů a výnosů

Autorka popsala časové rozlišení již výše v kapitole 1.1.4 Rozdělení směrnic, a proto se zde bude zabývat pouze jednotlivými účty časové rozlišení a jejich účtováním.

381 - Náklady příštích období

Na tento účet patří výdaje běžného účetního období, které se ale vztahují i k nákladům budoucího období (například nájemné placené dopředu, předplatné). Aby se jednalo o účet 381- náklady příštího období, musí účetní jednotka použít z účtové třídy 5, pouze jeden nákladový účet (10).

382 - Komplexní náklady příštích období

Na tento syntetický účet patří náklady příštích období, které účetní jednotka sleduje ve vztahu k danému účelu. Příkladem mohou být náklady na výzkum a vývoj nebo náklady na dlouhodobou propagaci. Na tomto účtu mohou být náklady vzniklé z vlastních výkonů i výkonů nakupovaných. Nejpozději do 4 let mohou být komplexní náklady zúčtovány (10, 15).

383 - Výdaje příštích období

Náklady vzniklé v běžném účetním období, které nebyly do konce roku zaplacený a bude tak učiněno v následujícím účetním období. Příkladem může být nájemné za prosinec běžného účetního období, splatný v lednu následujícího účetního období (10, 15).

384 - Výnosy příštích období

Na tento účet může účetní jednotka účtovat nájemné, které přijme předem nebo například přijaté předplatné. Obecně sem patří příjmy, které účetní jednotka účtuje v běžném účetním období, avšak věcně spadají do výnosů příštího účetního období. Výnosy příštích období se zúčtují do období, ke kterému věcně patří (10).

385 - Příjmy příštích období

Řadí se sem takové částky, které účetní jednotka nepřijala ke dni uzavření účetních knih, a nebyly zahrnuty na účty pohledávek, ale souvisejí věcně i časově s výkony běžného účetního období (15).

1.2.3 Dohadné položky

Dohadné položky jsou součástí účtové skupiny 38 – Přejímané účty aktiv a pasiv, tedy se účtují do stejné účtové skupiny jako časové rozlišení nákladů a výnosů. Vzniknou v moment, kdy jedna z podmínek buď účel, přesná částka nebo období nejsou přesně známi. Častěji nebývá známa přesná částka nebo období, než samotný účel. Účetní jednotka pro stanovení dohadné částky vychází z dostupných podkladů (jako jsou smlouvy, dohody), informací (obvyklé ceny) a jiných skutečností. Smyslem dohadných účtů je zaúčtovat do příslušného účetního období hospodářské operace, které měly vliv na výnosy, náklady nebo aktiva podniku (6, 10).

388- Dohadné účty aktivní

Na tento účet se účtují případy, které nelze zaúčtovat jako běžnou pohledávku, avšak výnos v předpokládané výši, časově a věcně souvisí s běžným účetním obdobím. Příkladem, který patří na tento účet, je pohledávka za pojišťovnou z důvodu pojistné události. Pojišťovna dosud neposkytla pojistnou náhradu a ani neposkytla účetní jednotce do data uzavření účetních knih konečnou výši náhrady. Na příkladu je zřejmé, že na tento účet patří případy, které nelze zaúčtovat, jakožto pohledávku, ale přitom výnos věcně i časově bude souviset s daným účetním obdobím. Účetní případy vložené na dohadný účet aktivní se nesmí podhodnocovat (10, 15).

389- Dohadné účty pasivní

Na dohadné účty pasivní se zaúčtuje ve chvíli, kdy nebyla doručena faktura, která je potřeba jakožto doklad do účetní závěrky. Příkladem dohadných účtů pasivních může být, že ke konci účetního období nedošla faktura za službu. Byl proveden odhad podle smlouvy nebo objednávky. V následujícím účetním období již došla faktura s vyčíslenou částkou za službu. Účetní případy vložené na dohadný účet pasivní se nesmí nadhodnocovat (10, 15).

1.2.4 Kurzové rozdíly

Kurzové rozdíly byly již popsány výše, v kapitole 1.1.4 Rozdělení směrníc a proto zde na ně autorka naváže.

Za aktuálnost kurzu a jeho kontrolu je odpovědný pracovník, který spolupracuje s bankou. Kurzové rozdíly, které se zjistí z ocenění majetku a závazků během uzavírání účetních knih ke konci rozvahového dne se zaúčtují na příslušné účty finančních nákladů nebo na účty finančních výnosů (9).

Kurzový rozdíl ovšem nevzniká, pokud proběhne pouze oznámení o změně věřitele u dlužníka a u věřitele v případech, že za dlužníka bude plnit dlužník jiný. Dále kurzovým rozdílem není splacení peněžitých vkladů do obchodních společností a družstev a jako poslední kurzový rozdíl nevzniká u dohody o změně zahraničních měn pro úhrady nebo inkasa bez pohybu peněžních prostředků, s výjimkou změny na Kč (15).

Běžně lze kurzové rozdíly účtovat na vrub finančních nákladů a ve prospěch finančních výnosů, k okamžiku, kdy nastane účetní případ. Ale u postupného splácení pohledávek a závazků a při pohybech na účtech skupin 21x, 22x a 26x lze kurzové rozdíly účtovat až ke konci rozvahového dne, ke kterému bude sestavována účetní závěrka (15).

1.3 Inventarizace

Podle § 6 **zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví** mají účetní jednotky povinnost inventarizovat majetek a závazky. Inventarizace má význam pro zjištění skutečného stavu veškerého majetku a závazků v účetnictví, které účetní jednotka vlastní a zapisují se v **inventárních soupisech**. Zjišťuje se, zda skutečné zjištěné stavy odpovídají stavu v účetnictví. Tyto veškeré skutečné stavy majetků a závazků se zjišťují pomocí fyzických a dokladových inventur. Do **fyzické inventory** se řadí majetek, který je vizuálně prokazatelný, příkladem je hmotný majetek. Skutečné stavy se zjišťují počítáním, vážením nebo měřením. Do **dokladové inventory** patří ty závazky a majetek, které nelze vizuálně zjistit, zde příkladem autorka uvede závazky, pohledávky (10).

Inventurní soupisy (protokoly) musí obsahovat fyzickou a dokladovou inventuru a to takovou, aby bylo možné jednoznačně určit skutečné stavy zjištěného majetku a závazků a dále skutečnosti účtované v knize podrozvahových účtů. Dále doložit

podpisový záznam za provedení inventury, okamžik, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, rozhodný den (pokud jej účetní jednotka stanovila) a okamžik zahájení a ukončení inventury. Při zahájení inventury se i zřizuje inventarizační komise. Inventura musí probíhat za přítomnosti osob odpovědných za svěřený majetek a také včetně členů inventarizační komise. Dále se vyčíslí případné inventarizační rozdíly, důvody jejich vzniku, návrhy na vypořádání, způsoby likvidace a proúčtování vzniklých inventarizačních rozdílů do účetního období, ve kterém proběhla inventarizace majetku a závazků. Jako poslední náležitosti soupisu jsou přílohy, které dokládají skutečnosti uvedené v inventurních soupisech. Inventurními soupisy se rozumí průkazné účetní záznamy. Takto stanovené inventurní soupisy mohou být u průběžné inventarizace nahrazeny průkaznými účetními záznamy o provedení fyzické inventury a o vyúčtování inventarizačních rozdílů (10).

Protokoly se vytvoří ve dvou výtiscích. První výtisk bude vlastnit pracovník, který bude odpovědný za provedení inventarizace a druhý výtisk se předá finančnímu odboru. Jako poslední se doloží kopie dopisů, ve kterých odběratelé potvrzují závazek vůči účetní jednotce a vůči jejich neuhrazeným pohledávkám a to konfirmačními dopisy (10).

Inventarizace se uskutečňuje v momentu, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. Pokud je účetní závěrka sestavována řádně, jedná se o **inventarizaci periodickou**. Podle § 29 odstavce 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví lze sestavovat i inventarizace během účetního období, taková inventarizace se nazývá **inventarizací průběžnou** (vhodná pro zjištění stavu hotovosti v pokladně). Periodická a průběžná inventarizace se řadí obecně do řádné inventarizace. Je také ještě inventarizace mimořádná, která se sestavuje například při vloupání nebo živelné pohromě. Pro periodickou a obdobně i pro inventarizaci průběžnou platí, že si účetní jednotky mohou stanovit den, ke kterému se zjišťuje skutečný stav, a který předchází rozvahovému dni. U periodické inventarizace se může nejdříve zahájit inventura čtyři měsíce před **rozvahovým dnem** a ukončit nejpozději dva měsíce po **rozvahovém dni** (10).

Průběžná inventarizace se realizuje u zásob, které jsou účtované podle druhů, podle místa jejich uložení nebo podle hmotně odpovědných osob. Dále ji lze sestavovat u dlouhodobého hmotného movitého majetku, který je v neustálém pohybu, a z čehož vyplývá, že nemá své stálé místo, kam náleží. Termín sestavení průběžné inventarizace

si stanovuje každá účetní jednotka jednotlivě. Zmíněný druh zásob a hmotný majetek, se musí inventarizovat během účetního období alespoň jednou (10).

Na začátku inventarizace musí nejprve účetní jednotka vymezit jednotlivé druhy inventarizovaného majetku a závazků. Dále se stanoví termín inventarizace a jména odpovědných osob za provedení inventarizace, konkrétních členů inventární komise. Podle § 29 odstavce 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví musí účetní jednotky, být schopné provedenou inventarizaci doložit **5 let** po jejím uskutečnění (10).

Tabulka č. 2 : Časový harmonogram inventarizací majetku a závazků

Předmět inventarizace	Účet	Termíny provedení inventarizace	Způsob provedení inventarizace	Osoba odpovědná za inventarizaci

(Zdroj:10, s. 260)

1.3.1 Inventarizační komise

Inventarizační komise musí být minimálně dvojčlenná. Členy komise jmenuje vedení účetní jednotky. Vhodné je stanovit pouze funkce členů komise bez jmen a teprve přibližně 14 dnů před provedením inventarizace stanovit jednotlivé členy jmenovitě a zároveň se určí osoba odpovědná za celou inventarizaci. Tímto se předejde možným problémům (příkladem může být zaměstnanec na pracovní cestě nebo rodičovské dovolené) (10).

1.3.2 Inventarizační rozdíly

Je to rozdíl mezi skutečným a účetním stavem, který nelze prokázat stanoveným způsobem vymezeným v **zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví**. V moment, kdy je skutečný stav menší než stav v účetnictví a rozdíl nelze nijak doložit ani účetními doklady a ani podle dalších možných způsobů stanovených v účetnictví a žádný ze zaměstnanců účetní jednotky nenese odpovědnost za vzniklé škody, pak se zjištěný

rozdíl nazývá **mankem** či **schodkem** (schodkem se vyjadřují pouze nesrovnalosti u cenin nebo peněžních hotovostí). Pokud je skutečný stav větší než stav v účetnictví a nelze tento rozdíl doložit účetními doklady, ani jiným způsobem, pak je tento rozdíl nazýván **přebytkem**. Inventarizační rozdíly se vyúčtují do účetního období, ve kterém se pomocí inventarizace ověřoval stav majetku a závazků (10).

Manko se kromě zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví dále posuzuje podle zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích a zákonem 262/2006 Sb., zákoníku práce. Přebytek se posuzuje kromě zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví dále příslušnými ustanoveními zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (10).

Způsobem jakým je stanovena inventarizace majetku a závazků se použije i pro inventarizaci jiných aktiv a jiných pasiv, dohromady se skutečnostmi účtovaných v knize **podrozvahových účtů** (4).

1.4 Opravné položky

Opravné položky slouží k přechodnému snížení hodnoty majetku v účetnictví a tím se liší od opravek, které snižují hodnotu majetku trvale. Účetní jednotka opravné položky tvoří na základě inventarizace. Opravné položky lze tvořit k dlouhodobému majetku nehmotnému i hmotnému, k zásobám nebo k pohledávkám. (10, 12).

Účetní opravné položky:

Tvorba a používání účetních opravných položek je stanovena v § 55 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Vznikají za účelem přesného vyobrazení finanční situace účetní jednotky, a aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz. Je to důležité jak pro vedení účetní jednotky, tak i pro vnější subjekty, kteří na základě těchto informací, budou činit ekonomická rozhodnutí. Pouze pokud dojde ke snížení ocenění účtů majetku v účetnictví, vytvoří se opravné položky. Snížení ocenění je prokázané díky podkladům z inventarizace majetku. Opravné položky se vytváří, pouze pokud snížení ocenění není trvalého charakteru. **K dlouhodobému majetku** vytvoří účetní jednotka opravné položky ve chvíli, kdy užitná hodnota dlouhodobého majetku zjištěná při inventarizaci je **výrazně** nižší než jeho ocenění v účetnictví. Majetek nesmí být oceněný v reálných hodnotách, pokud tomu tak je, opravná položka se k takovému majetku nesmí vytvořit.

K **zásobám** se vytvoří opravné položky, pokud se při inventarizaci zjistí, že prodejní cena zásob je nižší, než cena, která byla použita pro jejich ocenění v účetnictví (příkladem mohou být zásoby, které se týkají výroby, která již už skončila). Pokud poklesne reálná tržní cena krátkodobého finančního majetku, vytvoří účetní jednotka opravnou položku. K **pohledávkám** se vytvoří opravná položka, pokud je již po splatnosti a šance, že bude ještě proplacena (než se definitivně promlčí), se pro účetní jednotku snižuje. K vytvoření opravné položky k pohledávkám, je nutné splnění dvou podmínek, a to zaúčtování pohledávky v účetnictví, kdy jejich splatnost je po 31. 12. 1994. K pohledávkám jako jediným lze i vytvořit daňovou opravnou položku (4, 10, 19).

Daňové opravné položky k pohledávkám

Daňové opravné položky k pohledávkám jsou daňově uznatelné, to znamená, že snižují základ daně z příjmů. Daňová opravná položka k pohledávkám lze vytvořit podle § 2 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů při splnění podmínek a ty jsou následující, pohledávka byla při vzniku zaúčtována v účetnictví, a to jako výnos a tento příjem nebyl osvobozen od daně z příjmů. Dále je pohledávka nepromlčená a má splatnost po 31. 12. 1994. Takto vytvořené opravné položky, je možné zahrnout do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Blíže jsou jednotlivé podmínky a pohledávky, ke kterým lze tvořit opravné položky specifikované v § 5a dohromady s § 8 - § 8c zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Opravné položky se netvoří k pohledávkám, které například vznikly z titulu úvěrů, ručení, zápůjček, úhrady ztráty společnosti nebo smluvních pokut a úroků z prodlení (12, 15).

Zrušení opravných položek:

Při sestavování účetní uzávěrky je povinnost prověřit důvody vzniku opravných položek a jejich skutečný stav porovnat s výší, kterou poplatník může uplatnit v souladu se zákonem v základu daně z příjmů. Pokud pomine důvod, proč byla opravná položka vytvořena, bude zrušena ve stejném období, kdy důvod pominul (10).

Pokud se budou tvořit jak účetní tak i daňové opravné položky, musí účetní jednotka analyticky rozlišit účet 391 - Opravné položky k pohledávkám (4).

Pokud bude přetrvávat ke konci období (za které se podává daňové přiznání) zůstatek na opravné položce, bude převeden do následujícího období. Opravné položky nesmí nikdy přesáhnout hodnotu 100 % pohledávky (10, 15).

1.5 Rezervy

Pokud se v budoucnu očekává velký jednorázový náklad, vytvořením rezervy účetní jednotka zmírní negativa dopadu na výsledek hospodaření, v souladu se zásadou opatrnosti. Pomocí co nejpřesnějšího odhadu se stanoví k rozvahovému dni rezerva s náklady, které pravděpodobně nastanou. Rezerva představuje zdroj krytí a tudíž je zahrnována na účty pasivní, jakož to možný budoucí závazek v cizích zdrojích (6, 15).

Účetní rezervy

Zůstatky rezerv se převádí z jednoho účetního období do druhého, tedy následujícího účetního období. Během účetní uzávěrky, podléhají rezervy dokladové inventuře. Během dokladové inventury se posuzuje jejich výše, a zda je odůvodněná jejich existence. Rezervy se nesmí používat pro úpravu výše ocenění aktiv a nesmí mít aktivní zůstatek. Ve chvíli kdy vznikne náklady, na který byla vytvořena rezerva, musí se náklad prvotně uhradit danou rezervou. Zrušení rezervy proběhne ve stejném zdaňovacím období, kdy pominul důvod, pro který byla vytvořena (9, 15).

Třídění rezerv

Rezervy mohou být **obecné** (na krytí rizik a ztrát z podnikání, na dovolenou), kde je možnost, že budou z nějakého důvodu vyvolány výdaje (následující účetní období) nebo **účelové** (opravy hmotného majetku). Ty se pojí k určitému majetku, u kterého je vysoká pravděpodobnost, že vznikne výdaj (následující účetní období) (10).

Dále jsou tvořeny rezervy, kdy tvorba a jejich použití je stanovena zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a zohledněna zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, tedy **zákonné rezervy**, které slouží mimo jiné i k snížení základu daně, jakožto daňově uznatelné položky. Zákonné rezervy mohou být, rezervy na opravu hmotného majetku, rezervy v pojišťovnictví, bankovní rezervy a jiné. Dále se vytváří **ostatní rezervy**, kdy jejich tvorba pouze závisí na rozhodnutí účetní jednotky samotné. Sama si zvolí výši, účel tvorby rezervy, způsob jejího vytvoření a její používání (15).

Ostatní rezervy nejsou zohledněny zákonem 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a tudíž nejsou daňově uznatelné. Zákonné rezervy mohou být daňově uznatelné. Proto, aby mohly být daňově uznatelné, vymezuje § 5, § 6, § 7 a § 10 - § 11 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů podmínky, které mají jednotlivé rezervy splňovat (6, 15).

Rezerva na opravu hmotného majetku

Aby bylo možné vytvořit rezervu, musí být k majetku například vlastnické právo nebo být podílovým fondem, který má ve vlastnictví hmotný majetek. Aby byla tato rezerva daňově uznatelná, musí být zaúčtována do nákladů a peněžní prostředky dát na účet 221 – Bankovní účty, který se dále analyticky rozliší. Rezerva může být použita pouze na účel, pro který byla vytvořena a nesmí být vytvořena pouze na jedno zdaňovací období. V § 7 zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů je stanovena možná nejdelší doba, po kterou lze vytvořit rezervu. Podle odpisové skupiny, do které se zařadí jednotlivý druh majetku, má přiřazenou nejdelší možnou délku tvorby rezervy (10, 12).

Celkovou výši rezervy, se vypočítá tím způsobem, že se vezme podíl celkových nákladů s počtem let tvorby. Do stanovené doby se nezahrnuje rok, ke kterému je plánovaná oprava. Pokud nastane změna ve výši rezervy, pro kterou bude důvod, bude provedena úprava na začátku zdaňovacího období, kdy se tato skutečnost zjistí. Pokud se rezerva nevyužije následující účetní období po následujícím účetním období, kdy měla být oprava zahájena, rezerva se zruší. Pokud je účetní jednotka plátcem daně z přidané hodnoty, vychází při stanovení výše rezervy z ocenění majetku bez daně z přidané hodnoty (12).

Rezerva se netvoří například k hmotnému majetku, u kterého je potřeba oprav z důvodu škody nebo jiné nepředvídatelné události, k opravám které jsou opakující se každým rokem, jako výdaj na pořízení majetku nebo výdaj na technické zhodnocení majetku (10).

1.6 Splatná daň z příjmů

Členění daňové povinnosti:

- a) Daňová povinnost splatná za dané účetní a daňové období

b) Daňová povinnost odložená

Celkovou splatnou daňovou povinností se účetní jednotka dozví z přiznání k dani z příjmu právnických osob, konkrétně z řádku 340. Daňovou povinnost ukládá ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daňová povinnost tvoří složku nákladů účetní jednotky. Předtím než je zaúčtována daňová povinnost do výsledku hospodaření, liší se jeho výše od daňového výsledku hospodaření (připočitatelné položky, odpočitatelné položky, slevy na dani, rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy a jiné). Obecně se ve skupině 34 – Zúčtování daní a dotací zachycují vztahy mezi účetní jednotkou a finančními orgány, z titulu daňové povinnosti (4, 15).

1.7 Odložená daň

Kvůli odlišnému daňovému a účetnímu pohledu na položky v účetnictví, dochází k odloženým daňovým pohledávkám a závazkům. O odložené dani účtují ty účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek nebo mají povinnost sestavení účetní závěrky v plném rozsahu. Mohou o ní účtovat i účetní jednotky, které nemají povinnost, ale rozhodly se pro to ze svobodné vůle. U odložené daně nedochází k žádnému vlivu na výši daňové povinnosti pro účetní jednotku. Jedná se pouze o účetní záležitost. Odložená daň je důležitá pro požadavek věrného a poctivého zobrazení účetnictví. Kdyby se odložená daň nezúčtovala, mohl by se narušit princip opatrnosti při vykazování výsledku hospodaření. Kdyby se předčasně rozdělil nadhodnocený zisk, mohlo by to mít dopad na finanční situaci účetní jednotky. **Odložené daňové pohledávky** jsou částky daně z příjmů, které se uplatní až v budoucím účetním období (příkladem jsou opravné položky k dlouhodobému majetku, zásobám, pohledávkám, dále rezervy, které jsou tvořené nad rámec zákona o rezervách). **Odložené daňové závazky** jsou opět daně z příjmů avšak určené k úhradě v budoucích obdobích (příkladem jsou neuhrazené vystavené faktury na smluvní pokuty nebo penále) (4, 21).

1.7.1 Výpočet odložené daně

Odložená daň se vypočte pomocí závazkové metody, tedy rozvahovým přístupem. Metoda vychází z časově přechodných rozdílů (základna pro výpočet odložené daně) u vybraných rozvahových položek. Rozdílem se myslí, rozdíl mezi daňovou základnou aktiv a účetní hodnotou vykazovanou v rozvaze (4).

Přechodné rozdíly

Tyto přechodné rozdíly vznikají u odložených daňových pohledávek a závazků. Mohou být **zdanitelné nebo odčitatelné**. **Zdanitelné přechodné rozdíly** vedou ke vzniku odložených daňových závazků. Když účetní hodnota majetku bude vyšší než hodnota uznaná pro daňové účely, bude vzniklý rozdíl daňovým závazkem. A naopak **odčitatelné přechodné rozdíly**, zde vedou k vytvoření daňových pohledávek, které vzniknou, pokud se od účetní hodnoty majetku odečtou veškeré opravné položky a účetní hodnota bude po odečtení menší než daňová hodnota, poté co se odečetly veškeré daňově uznatelné opravné položky (4).

Výpočet

Odložená daň se zjistí tím způsobem, že se provede součin výsledných přechodných rozdílů účetních a daňových hodnot se sazbou daně z příjmu aktuální v období, kdy bude odložená daň uplatněna (4).

Sazba daně z příjmů je platná pro období, ve kterém bude odložená daň uplatněná (pokud není sazba známá, použije se sazba, která bude platná pro příští účetní období). Pokud se sazba daně z příjmů změní, musí se přepočítat zůstatek odložené daně a vzniklý rozdíl zaúčtovat do účtové skupiny 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů (4, 21).

1.8 Uzavření účetních knih

Při uzavírání účetních knih se:

- a) zjistí obraty stran MD a DAL jednotlivých syntetických účtů, analytických účtů a podrozvahových účtů,
- b) zjistí konečné zůstatky aktivních a pasivních účtů a konečné stavy účtů nákladů a výnosů,
- c) zjistí základ daně z příjmů a daňová povinnost splatná, popřípadě odložená, účetní jednotky za účetní období a případně se zaúčtuje rezerva na daň z příjmu,
- d) zjistí účetní výsledek hospodaření, pomocí převodu nákladových účtů na vrub účtu 710 - Účet zisku a ztrát a převodem výnosových účtů ve prospěch účtů 710,

- e) uzavře celé účetnictví účetní jednotky převodem zůstatků rozvahových účtů a zůstatku příslušného účtu účtové skupiny 71 – Účet zisku a ztrát na účet 702 – Konečný účet rozvázný (2).

Dokud účetní jednotka neschválila daň z příjmu právnických osob a účetní závěrku, může z důvodu neodpovídání skutečného stavu položek, uzavřené účetní knihy znovu otevřít a opravit účetní zápisy a sestavit novou účetní závěrku. Smí však tak učinit pouze do konce následujícího účetního období. V příloze účetní závěrky by měly být zaznamenány informace, které proběhly v období mezi koncem rozhodného dne a dnem sestavení účetní závěrky. Účetní jednotka tak učiní, pouze pokud má změna významný dopad na věrný a poctivý obraz finanční situace a předmět účetnictví (4, 15).

V chvíli kdy je schválena účetní závěrka, účetní jednotka nesmí přidávat další účetní zápisy do uzavřených účetních knih, pouze v případě přeměny společnosti je změna dovolena (4).

1.9 Otevření účetních knih pro nové účetní období

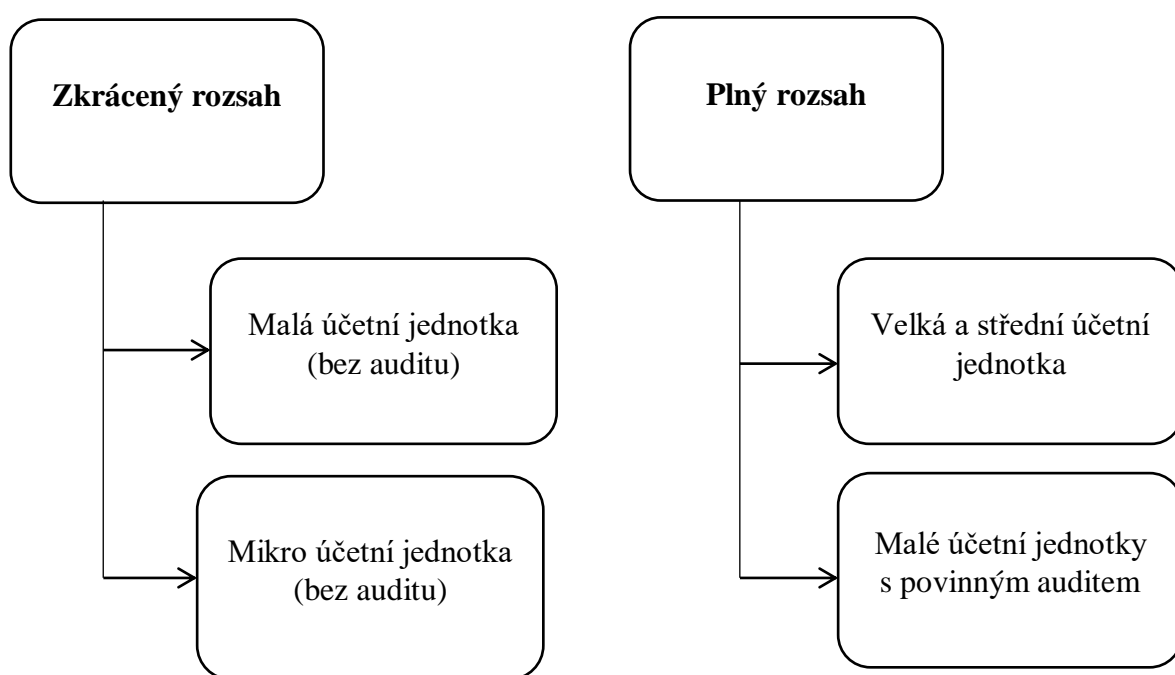
Jedna z účetních zásad je bilanční kontinuita. Tu musí účetní jednotka dodržet, a to tak, že konečné zůstatky rozvahových účtů k poslednímu dni účetního období se budou rovnat počátečním zůstatkům rozvahových účtů k prvnímu dni nového účetního období. Zisk se při otevření účtů účtuje na vrub účtu 701-Počáteční účet rozvázný ve prospěch účtu 431-Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení. Pokud nastane ztráta, bude zaúčtování stejné jako u zisku, ale zrcadlovým obrácením stran. V jakém pořadí účetní jednotka rozdělí zisk, popřípadě uhradí ztrátu, závisí na společenské smlouvě nebo valné hromadě (4, 15).

1.9.1 Účetní závěrka a její druhy

Podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7 „*Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá činit ekonomická rozhodnutí*“ (3, s. 9).

Tento dokument je klíčový pro poskytnutí informací státu, akcionářům, burzám, bankám o stavu majetku, financí a důchodu v konkrétní účetní jednotce. Představuje vrchol celé účetní práce za právě minulé účetní období. Účetní závěrka (bilance) se skládá **z rozvahy, výkazu zisku a ztrát, přílohy k účetní závěrce, přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu**. Účetní závěrka se řídí prováděcí vyhláškou č. **500/2002 Sb.** dohromady se zákonem č. **563/1991 Sb.**, o účetnictví a zákonem č. **304/2013 Sb.**, o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob. Rozsah účetní závěrky je v plné nebo zkrácené formě (6).

Rozsah účetní závěrky



Obrázek č. 1 : Rozsah účetní závěrky
(Zdroj: 15, s. 141)

Účetní závěrka v plném rozsahu, jak je vidět výše na obrázku 1, se sestavuje u těch účetních jednotek, které musí k sestavení mít povinné ověření auditora a zveřejňovat z ní údaje. Účetní závěrku ve zkráceném rozsahu mohou sestavovat ty účetní jednotky, které nemají povinnost ji mít ověřenou auditorem. Podniky se ale mohou svobodně rozhodnout i pro plný rozsah. Mikro a malé účetní jednotky bez auditu sestavují rozvahu, výkaz zisku a ztrát ve zkráceném rozsahu a přílohu. Malé podniky s povinným auditem musí sestavovat rozvahu, výkaz zisku a ztrát v plném rozsahu a přílohu. Střední a velké podniky ověřené auditorem musí sestavovat rozvahu, výkaz zisku a ztrát

v plném rozsahu dohromady s přílohou, výkazem o peněžních tocích a výkazem o změnách vlastního kapitálu. Závěrka se považuje za sestavenou v moment, kdy je podepsána a je na ní uvedeno datum. Podpis musí být od statutárního orgánu nebo samotného podnikatele. Účetní závěrka se sestavuje k rozvahovému dni, kdy se i uzavírají účetní knihy (6, 15).

Druhy účetní závěrky:

- a) řádná účetní závěrka – sestavená ke dni poslednímu, běžného účetního období,
- b) mimořádná účetní závěrka – sestavena ke dni jinému než je poslední den účetního období, příkladem může být vstup do likvidace,
- c) mezitímní účetní závěrka – zvláštní typ účetní závěrky. Je sestavena v průběhu účetního období, ale nesmí být stanovena k poslednímu rozvahovému dni. U tohoto typu závěrky se neuzavírají účetní knihy a inventarizace probíhá pouze k účelu ocenění,
- d) konsolidovaná účetní závěrka (6).

Rozvahový den

Je to den, který si určují účetní jednotky. Ke stanovenému dni se sestavuje účetní závěrka a uzavírají účetní knihy. Účetní závěrka informuje o informacích, které vznikly do konce rozvahového dne (6).

Audit:

Tabulka č. 3 : Povinnost účetní jednotky ověření závěrky auditorem

Velké účetní jednotky	Střední účetní jednotky	Malé účetní jednotky – a.s. nebo svěřenské fondy	Malé účetní jednotky - ostatní	Mikro účetní jednotky
Vždy s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu	Vždy	Při dosažení jednoho kritéria	Při dosažení dvou kritérií	Nemají povinnost

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 16)

Malé účetní jednotky typu akciových společností a svěřenských fondů budou mít povinnost být ověřeni auditorem, pokud k rozvahovému dni účetního období a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročí nebo alespoň dosáhnou jednu z uvedených hodnot:

- a) netto aktiva ≥ 40 miliónů,
- b) čistý obrát za rok ≥ 80 miliónů,
- c) průměrný počet zaměstnanců ≥ 50 (4).

Auditor je nezávislá právnická nebo fyzická osoba. Auditor ověřuje, zda je účetní závěrka a související dokumenty dostatečně kvalitně zpracovány. Za kvalitu se považuje to, pokud nebyly zjištěné podstatné chyby a nesrovnalosti, byly vyjádřeny skutečnosti, které v daném účetním období působily na účetní jednotku, na její ekonomiku a zda byly zobrazeny tyto skutečnosti odpovídajícími účetními metodami. Auditor zpracovává o ověření zprávu auditora. Ověřuje účetní závěrku a výroční zprávu (11).

Rozvaha

Rozvaha je jedním z účetních výkazů. Tento účetní výkaz znázorňuje stav majetku k určitému datu a je pouze sestavován z informací zachycených v účetnictví. Každým rokem se díky rozvaze podává přehled finanční situace účetních jednotek. Je v ní uveden soubor majetku, který účetní jednotka používá. Česká republika je jedna ze zemí, která má rozvahu vytvořenou na základě bilanční rovnice (11).

$$\sum aktiva = \sum pasiva$$

Rovnice č. 1: Bilanční rovnice
(Zdroj: 11, s. 59)

Rozvaha se dělí na aktiva a pasiva. Aktiva se dělí na stálá aktiva, oběžná aktiva a časové rozlišení aktiv. Jejich vertikální dělení aktiv se odvíjí od likvidnosti jednotlivého majetku a na délce jeho použitelnosti. Podle délky použitelnosti se dělí na dlouhodobý a krátkodobý. I pohledávky a závazky jsou krátkodobé a dlouhodobé, zde se to však odvíjí podle sjednané doby splatnosti. V některých případech, kdy nelze stanovit jinak, účetní jednotka délku použitelnosti určí podle záměru, ke kterému si daný majetek pořídila. Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. je mimo jiného i určeno, jakým způsobem se bude označovat a uspořádávat přehled aktiv a pasiv. Aktiva jsou v účetním výkazu

horizontálně rozdělena do čtyř sloupců. V prvním sloupci je brutto stav majetku, který obsahuje vstupní cenu majetku. Korekce obsahuje oprávky a opravné položky a netto hodnota, je pak rozdílem brutto a korekce. Hodnoty v těchto sloupcích jsou uváděny za běžné účetní období. Ve čtvrtém sloupci jsou pak uváděny také hodnoty aktiv, avšak za minulé účetní období. Pasiva jsou zdrojem financování podniku a dělí se na vlastní kapitál a cizí zdroje. Pasiva jsou horizontálně uváděna ve dvou sloupcích. První sloupcem je běžné účetní období a druhým pak je minulé účetní období. Rozvaha se tvoří v plném nebo zkráceném rozsahu. Druhy rozvahy, se kterými se dá potkat, jsou zahajovací, řádná, mimořádná, mezitímní a konečná. Pro řádnou rozvahu platí, že je sestavena k poslednímu dni účetního období. Před tím než bude sestavena, musí předcházet inventarizace a uzavření účetních knih (6, 11).

Výkaz zisku a ztrát

Z výkazu zisku a ztrát lze zjistit průběh vzniku hospodářského výsledku a také finanční situaci účetní jednotky. Hospodářský výsledek je vlastním zdrojem krytí majetku účetních jednotek. Výkaz zisku a ztrát se tvoří z informací zaúčtovaných v účetních knihách, na výsledkových účtech. I zde, stejně jako u rozvahy je použit akruální princip. Akruální princip bere ty náklady a výnosy, které věcně a časově souvisí s daným účetním obdobím, bez ohledu na to, zda byly nebo nebyly zaplacený. Tento účetní výkaz je sestavován za každé účetní období k rozvahovému dni. Ve výkazu zisku a ztrát se výsledek hospodaření (před zdaněním) zjistí jako rozdíl mezi výnosy a náklady, kdy po odečtení daně z příjmu od zjištěného rozdílu, vznikne hospodářský výsledek po zdanění. Náklady a výnosy mohou vzniknout z finanční nebo provozní činnosti. Tyto činnosti jsou v účetním výkazu zobrazovány vertikálně. Horizontálně jsou pak údaje za běžné účetní období v prvním sloupci a ve druhém sloupci jsou za minulé účetní období. Výsledek hospodaření se zjistí pomocí porovnání nákladů a výnosů. Pokud budou náklady vyšší než výnosy, bude účetní jednotka ve ztrátě, v případě opačném, bude vykazovat zisk (11).

Rozvaha i výkaz zisku a ztrát jsou vykazovány v celých tisících Kč nebo v milionech Kč. Obsah vymezuje vyhláška č. 500/2002 Sb. Obsah navazuje na účtovou osnovu, která je v příloze č. 4 prováděcí vyhlášky, konkrétněji pak na účtový rozvrh každé

účetní jednotky. Ze zůstatků syntetických a analytických účtů, se čerpají informace pro sestavení účetních výkazů (6).

Přehled o peněžních tocích

Rozvaha a výkaz zisku a ztrát informují o stavu peněžních prostředků v minulém a běžném účetním období, avšak už nezobrazují způsoby, jakými bylo dosaženo peněžních prostředků a jakými způsoby účetní jednotka peněžní prostředky použila. Tyto dva účetní výkazy dodržují aktuální princip a z tohoto důvodu se může například stát, že výkaz zisku a ztrát bude zobrazovat zisk, ale účetní jednotka může být ve vážné platební neschopnosti. Z tohoto důvodu se vytváří další účetní výkaz. Tento účetní výkaz, který znázorňuje tok peněžních prostředků, se nazývá přehled o peněžních tocích nebo také cash flow. Přehled o peněžních tocích tedy mimo jiného i doplňuje informace o tom, jak moc je vykazovaná ztráta nebo zisk reálná (6, 11).

V přehledu o peněžních tocích se sleduje přítok a odtok peněžních prostředků, eventuálně peněžních ekvivalentů. Peněžním tokem se rozumí pohyb peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Peněžní prostředky jsou peníze v pokladně včetně cenin, peníze na účtu a peníze na cestě. Peněžní ekvivalent je krátkodobý likvidní majetek. Vertikálně se ve výkazu sledují provozní, investiční a finanční činnosti. Horizontálně se dělí na dva sloupce, a to za běžné a minulé účetní období. Provozní činnost znamená základní výdělečnou činnost účetní jednotky a ostatní činnosti, které nepatří mezi investiční a finanční činnosti. Pro účetní výkaz cash flow pojem provozní činnost znamená něco jiného, než jak je chápán tento pojem ve výkaz zisku a ztrát. Investiční činnost znamená pořízení a vyřazení dlouhodobého majetku z titulu prodeje nebo činnost, která se váže na poskytování úvěrů, půjček a výpomocí, které ale nejsou považovány za provozní činnost. Finanční činnost znamená způsob, jakým se účetní jednotky financují. Buď se financují z vlastních zdrojů pomocí vlastních akcionářů nebo společníků nebo se obracejí na třetí osoby (banky). Vyhláška č. 500/2002 Sb. stanovuje uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích. Jsou dvě metody vykazování peněžních toků z provozní činnosti a to metoda přímá (vykazují se hlavní skupiny peněžních příjmů a peněžních výdajů) a metoda nepřímá (založena na úpravě hospodářského výsledku). Metoda přímá je složitější a proto se používá upravená přímá metoda (6, 11).

Přehled o změnách vlastního kapitálu

Podstatou přehledu o změnách vlastního kapitálu je, že zobrazuje podrobné změny, které nastaly u (zvýšení nebo snížení) pasivní rozvahové položky vlastní kapitál (jeho jednotlivých složek) mezi dvěma rozvahovými dni. Tento přehled je samostatná část účetní závěrky. Sestavují ji střední a velké účetní jednotky. Obsah a forma nejsou vyhláškou č. 500/2002 Sb. regulované a proto záleží na účetních jednotkách, jak bude přehled o změnách vlastního kapitálu vypadat. V přehledech by se však měli zobrazovat počáteční stavy, přírůstky, úbytky a konečné stavy jednotlivých položek vlastního kapitálu a to k běžnému a minulému účetnímu období. Přehled je vhodný spojit s komentářem (6, 11).

Příloha k účetní závěrce

Příloha slouží k informování o finanční a majetkové situaci účetní jednotky, konkrétně detaily a podrobnosti, které nejsou přímo uvedené v rozvaze a výkazu zisku a ztrát. Nese důležitost při srovnávání v čase. Díky srovnávání lze odhadnout budoucí vývoj společnosti, který bude sloužit pro externí uživatele. Proto se musí uvádět, jakými účetními zásadami byla účetní závěrka sestavena za dané účetní období. Informace vložené do přílohy musí být užitečné, významné, neutrální, srozumitelné, aby byla možnost na jejich základě dělat příslušná ekonomická rozhodnutí. Do rozvahy a výkazu zisku a ztrát budou tedy uváděny jevy jisté nebo takové, u kterých je velká pravděpodobnost, že se uskuteční a dále o skutečnostech, které lze přesně měřit a identifikovat, a kdy není jejich existence závislá na předem neurčitelných okolnostech. Skutečnosti a jevy, které budou nejisté a mohou ovlivnit významně majetkovou a finanční situaci účetní jednotky se uvedou v příloze účetní závěrky. Uvádí se do ní významné finanční a majetkové případy a skutečnosti, které nastaly v novém účetním období, které mohou nebo mění vypovídací schopnost ukazatelů v účetních výkazech. **Forma přílohy**, jak po stránce strukturální, tak po stránce formální, není závazně stanovena. Pouze se předpokládá forma v podobě tabulkové, popisné nebo kombinací těchto dvou forem. Pro vytvoření přílohy se například používají údaje běžného účetního období, statistiky nebo podklady. Příloha je uváděna v tisících Kč. Minimální **obsah přílohy** pro podnikatele je rozdělen v § 39, §39a, § 39b, §39c vyhlášce č. 500/2002 Sb.,

kde jednotlivé paragrafy stanovují minimální obsah pro mikro, malou, střední a velkou účetní jednotku (6).

Výroční zpráva

Každá účetní jednotka, která má povinnost podle § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví mít účetní závěrku ověřenou auditorem, musí i sestavit výroční zprávu, která musí být také od auditora potvrzena. Výroční zprávu mohou také sestavovat účetní jednotky, které nemají povinnost auditu, ale chtějí například ukázat veřejnosti jejich ekonomický vývoj a zhodnotit dosavadní činnost. Účelem výroční zprávy je komplexní informovanost o vývoji, činnosti a hospodářském postavení účetní jednotky. Ve výroční zprávě nesmí být informace v ní zobrazené, v rozporu s údaji v účetní závěrce. I z tohoto důvodu je výroční zpráva předmětem auditu, kdy ověření nastává před zveřejněním. Výsledkem výroční zprávy je zpráva auditora. Ve výroční zprávě kromě zprávy auditora, může být i uvedená účetní závěrka. V takovém případě, účetní jednotky do sbírky listin obchodního rejstříku uvedou pouze výroční zprávu. Díky tomu nemůže být nikdo ze zveřejněných informací uveden v omyl (4, 6, 11).

Schválení účetní závěrky a výroční zprávy

V účetních jednotkách mají tuto povinnost nejvyšší orgány obchodních korporací, tedy valná hromada nebo členská schůze. Nejvyšší orgán se musí sejít nejpozději 6 měsíců po rozvahovém dni a odsouhlasit účetní závěrku. Účetní závěrka a výroční zpráva jsou poté schvalována auditorem (11).

Zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy

Podle § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a podle § 66 odstavce c) zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob tuto povinnost mají účetní jednotky, které jsou zapsané do obchodního rejstříku nebo jim tak stanoví jiný právní předpis (například zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu). Pokud je však účetní závěrka součástí výroční zprávy, nemusí se do sbírky listin znovu ukládat. Do sbírky listin auditované účetní jednotky, také vkládají zprávu auditora, pokud tato zpráva již není součástí výroční zprávy. Od okamžiku kdy bude účetní závěrka, dohromady s výroční zprávou schváleny auditorem a ověřeny nejvyšším orgánem, účetní jednotka zveřejní do 30 dnů. To platí pro účetní jednotky, které mají povinnost auditu. Účetní jednotky bez auditu mají povinnost zveřejnění do konce

následujícího účetního období. Nejpozději tak mohou udělat 12 měsíců od rozvahového dne zveřejňované účetní závěrky. Obsahem výroční zprávy může být i účetní závěrka. Informace, které ještě nebyly ověřeny auditorem, nesmí být zveřejňovány takovým způsobem, který by mohly uživatele uvést v omyl (4, 6, 11).

2 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU

2.1 Identifikační údaje

Účetní jednotku, kterou si autorka vybrala, pro zpracování bakalářské práce, se jmenuje HBH Projekt spol. s.r.o. Sídlo společnosti je na adrese Kabátníkova 216/5, 602 00 Brno – Královo Pole. Identifikační číslo společnosti je 44961944. Jak již vyplývá z názvu, společnost má právní formu s.r.o. Společnost vznikla a byla zapsána do obchodního rejstříku dne 18. prosince 1991. Byla založena třemi podnikateli a to Ing. Hornochem, Ing. Budíkem a Ing. Hrnčířem. Název společnosti je odvozen od počátečních písmen jmen zakladatelů. Základní kapitál činí 15 milionu Kč. Společnost je plátce DPH (18).

Tato společnost je společností mateřskou. Společnost má ve vlastnictví ještě dvě dceřiné společnosti a to ADIAS s.r.o. a Link projekt s.r.o. Také vlastní pobočky a to v Praze, v Olomouci a na Slovensku (13).

Mezi nejvýznamnější předměty podnikání dané společností patří:

- a) projektová činnost ve výstavbě,
- b) výkon zeměměřických činností,
- c) poskytování služeb v oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci,
- d) činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence,
- e) výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona (18).

Hlavním předmětem podnikání je projektová činnost ve výstavbě, především projektování silnic a dálnic. Převažují stavby velkého charakteru (dálnice). Společnost čeká na vypsání nových zakázek, kdy nabídky jim jsou zasílány datovou zprávou nebo poštou, o které potom soutěží s konkurencí při výběru nejvhodnějšího kandidáta. Hlavním dodavatelem zakázek společnosti, je korporace Ředitelství silnic a dálnic, která je korporací státní, takže společnost má ve velké většině státní zakázky. Společnost ale nedělá pouze projektování silnic a dálnic, zabývá se také dozorování staveb a inženýrskou činností.

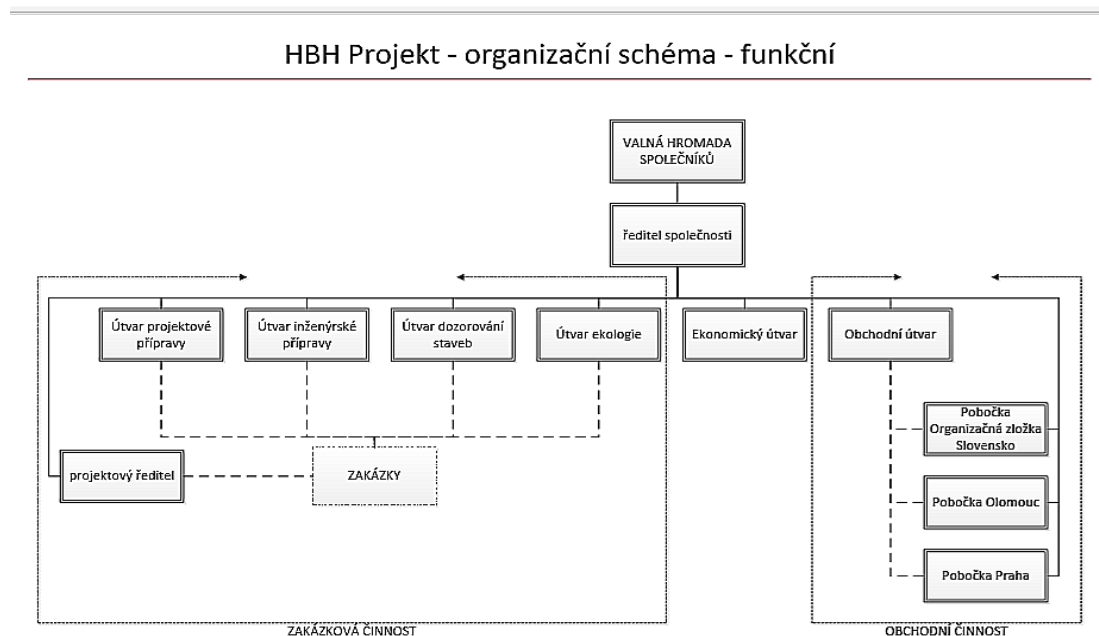
Důležité je zmínit, že společnost silnice a dálnice nestaví, je to jediný moment celého projektu, kdy si společnost nevystačí „sama“ a musí se o zakázku „dělit“. Dále je také důležité uvést, že se doopravdy jen v nízkých procentech případů společnosti stává, aby

dostala zakázku od začátku až dokonce. To znamená, že například dostane již rozpracovanou část od jiné společnosti, kdy jejich úkol skončil a oni na něj naváží. Například útvar ekologie dostane již rozpracovanou zakázku, kdy inženýrská příprava nebo projektové oddělení není potřeba, jelikož tyto úkoly byly již splněny jinou společností. Jakmile útvar ekologie dokončí svůj úkol, může se stát, že se musí zakázku opět odevzdat a v případě zájmu znovu o ni soutěžit v dalším kole výběrového řízení. U každé zakázky záleží na zadavateli, jak ji rozdělí, na kolik úkolů. Z tohoto důvodu se ve většině případů nestává, aby byly vytížené všechny oddělení společnosti naráz.

2.2 Odvětvové a velikostní zařazení

Společnost HBH Projekt spol. s.r.o. spadá odvětvově dle obchodního rejstříku do výroby, obchodu a služby, neuvedené v přílohách 1 až 3. Společnost díky svým 170 zaměstnancům a obratu 147 milionů Kč spadá dle třídění velikosti podniku podle zákona č. 563/1992 Sb., o účetnictví do kategorie střední podnik. Střední podnik má mít méně jak 250 osob a roční obrat nepřesahující 1 miliardu Kč (18).

2.3 Organizační struktura



Obrázek č. 2: Organizační struktura společnosti HBH Projekt spol. s.r.o.
(Zdroj: 13)

Každý útvar uvedený na obrázku č. 2 má svého ředitele, který zodpovídá za chod oddělení. Útvar projektové přípravy se dále dělí na 12 ateliérů, kdy každý ateliér má svého vedoucího. Tento útvar je největší a nejčastěji vytížený. Všechny oddělení, kromě ekonomického, se podílí na konečném výsledku produktu a ziskovosti. Ekonomický útvar se stará o podnik po stránce administrativní. Ve společnosti, kromě daných útvarů je sekretariát, který zahrnuje dvě sekretářky. Sekretářku ředitele celé společnosti a sekretářku ředitele ekonomického oddělení. A dále správce budovy. Správce budovy, kromě jiných povinností, dojíždí s podklady na výběrová řízení.

Útvar projektové přípravy

Celkově se skládá z 6 bloků a to ateliér silnic a dálnic; ateliér vodohospodářských staveb; ateliér dopravního inženýrství; ateliér tvorby a ochrany krajiny; ateliér elektro a jako poslední ateliér grafiky a vizualizace. Ateliér silnic a dálnic se pak ještě dělí na dalších 6 částí. Ateliér silnic zpracovává nákresy zadané práce od nejjednodušších náčrtů až po detailně a přesně propracované finální verze. Ateliér vodohospodářských staveb řeší jakým způsobem zajistit odvodnění silnic, úpravy vodních toků, přeložení vodovodů a kanalizací. Ateliér dopravního inženýrství řeší vytížení již postavených silnic, provádí studie, jak moc se silnice používá a zda by se měly postavit silnice nové.

Ateliér tvorby krajiny se zabývá jaké možné rostliny, stromy a jiné porosty dát například na kruhový objezd. Rostliny samozřejmě nesmí ohrožovat průjezd a měly by být i co nejméně pracné na udržování. Ateliér elektro, řeší kam umístit pouliční osvětlení, jak nejlépe ho umístit, aby osvětlovalo vozovku rovnoměrně, jak nasvítit tabule atd. Ateliér grafiky celý nákres projektu přenáší do počítače kde podle nákresů a popisu představ zadavatele, přenáší celý projekt do virtuální reality.

Útvar inženýrské přípravy

Zaměstnanci tohoto útvaru musí pro společnost shánět veškerá povolení a potvrzení z úřadů. Dále, pokud má stavba zasahovat do soukromého pozemku a není jiná možnost, musí zaměstnanci přesvědčit majitele o prodeji pozemku. Některé stavby se proto zpozdí o několik měsíců až let, protože majitelé nejsou ochotní majetek prodat za jakýchkoliv podmínek a může dojít i k vyvlastnění.

Útvar ekologie

Zaměstnanci z tohoto oddělení jezdí na místa, kde se má zahájit stavba, a zkoumají dané území. Zda se nevyskytuje na místě nějaké chráněné druhy zvířete či hmyzu. Tyto výzkumy jsou pro společnost velice nákladné.

Útvar dozorování staveb

Jak již autorka zmínila výše, společnost nestaví, ale pouze projektuje. Proto musí jiná společnost než HBH Projekt spol. s.r.o. postavit silnici nebo dálnici. Jaká společnost silnici nebo dálnici postaví, se rozhodne ve výběrovém řízení. Společnost HBH Projekt spol. s.r.o. pouze dojíždí na danou zakázku a kontroluje, zda se stíhá ve stanovených termínech, zda byly pochopeny a následně se dodržují nákresy stavby nebo jestli nenastal jakýkoliv jiný problém, který je v kompetenci společnosti.

Ekonomický útvar

Do tohoto útvaru spadá ředitel ekonomického oddělení s jeho sekretářkou, hlavní účetní a tři další účetní. Hlavní účetní především, za společnost komunikuje s finančním úřadem. Dále kontroluje práci ostatních účetních, zapisuje účetní případy do programu Money S3, má na starosti pokladnu, sestavuje účetní uzávěrku a závěrku a komunikuje s auditorem. Pod její vedení spadají tři účetní, kdy první z nich, má na starosti vozový park společnosti HBH Projekt spol. s.r.o. Společnost má ve vlastnictví přes 93 aut, které se zaměstnancům poskytují na pracovní cesty nebo k jejich soukromým účelům. Druhá zaměstnankyně má na starosti fakturaci a zakázky. Poslední zaměstnankyně je mzdová účetní.

Obchodní útvar

Má na starosti zpracovávání nových nabídek. Ředitelka daného oddělení rozhoduje zda, společnost na danou zakázku má kvalifikaci a zda „je v jejich silách“ daný projekt dokončit včas, jelikož za nedodržení jsou vysoké pokuty a společnost může mít již v kompetenci dlouhodobou zakázku, kde se může čekat pouze na něčí souhlas k dalšímu pokračování. V takovém případě by si společnost vzala na starost projektování dvou velkých zakázek, které by poté nestíhala. Pokud se zdá být nabídka pro společnost vyhovující, posílají se informace o společnosti dohromady se stručným popisem projektu a návrhem jeho ceny, za kterou je ochotná zakázku přijmout na výběrové řízení.

2.4 Vnitřní povinné směrnice HBH Projekt spol. s.r.o.

Tabulka č. 4 : Vnitřní předpisy společnosti HBH Projekt spol. s. r. o.

a) Účtový rozvrh
b) Odpisový plán
c) Podpisové záznamy
d) Dlouhodobý majetek a jeho evidence
e) Oceňování majetku a závazků
f) Oceňování majetku a závazků v cizí měně
g) Zásoby a jejich evidence
h) Časové rozlišení nákladů a výnosů
i) Cestovní náhrady
j) Používání cizích měn, stanovení kurzu, kurzové rozdíly

(Zdroj: Vlastní zpracování, 2019)

Společnost HBH Projekt spol. s.r.o. má veškeré směrnice, které jsou ze zákona povinné. Nicméně autorka se rozhodla zkontrolovat, zda jsou jednotlivé vnitropodnikové směrnice obsahově v pořádku, jak po stránce formálních náležitostí, tak po stránce legislativy. K tomu využije metody srovnávání.

a) Účtový rozvrh

Společnost má napsané ve směrnici, že bude každý rok aktualizovat účetní rozvrh na základě aktuálních údajů a toto tvrzení také dodržuje. Avšak směrnice je až příliš stručná. Do úvodu by patřilo alespoň napsat, že sestavení účetní osnovy nám stanovuje § 14 zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a že sestavení účetního rozvrhu vychází z účtové osnovy, která je obsažena v příloze č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dále chybí zmínka o možnosti, že v případě chybějícího účtu v účtové osnově, lze během účetního období doplnit další účty.

b) Odpisový plán

Tuto směrnici účetní jednotka zahrnula do směrnice o dlouhodobém majetku a jeho evidenci. Je v ní uveden obecný výpočet pro měsíční výši účetních odpisů. Ve směrnici je uveden způsob odepisování účetních odpisů a podrobné vysvětlení jak postupovat u technického zhodnocení. Daňové odpisy jsou ve směrnici sice zmíněny, ale velice okrajově. Stačilo by alespoň napsat, podle jakého zákona se účetní jednotka při sestavování daňových odpisů řídila.

c) Podpisové záznamy

Společnost nikde nezminila, že podpisové záznamy jsou zahrnuty do směrnice o oběhu účetních dokladů. Kdokoliv kromě hlavní účetní, která tuto směrnici vytvořila, pak neví, kde má směrnici hledat a zda je vůbec sestavena. Ve směrnici chybí tabulka, díky které by celá směrnice působila přehledněji. Současný stav není přehledný a některá jména zaměstnanců již nejsou aktuální.

d) Zásoby a jejich evidence

Ve směrnici chybí alespoň vyjmenování všech položek, které patří do zásob. Ve směrnici jsou napsané pouze tři položky a díky tomu to vytváří dojem, jak kdyby jiné položky v zásobách neexistovaly. Ve směrnici není také ani zmínka o možných přebytcích a mankách a jak k nim přistupovat.

e) Dlouhodobý majetek a jeho evidence

U evidence majetku není napsané, jakým způsobem se vede evidence, zda v nějakém software, na inventárních kartách nebo v inventární knize. Ve výčtu náležitostí, které účetní jednotka zapisuje při evidenci, chybí například zmínka o vstupní ceně nebo možnosti navýšení vstupní nebo zůstatkové ceny o technické zhodnocení, modernizaci nebo rekonstrukci. Přitom ve směrnici níže se technickým zhodnocením zabývá. Také by bylo vhodné rozlišit evidenci dlouhodobého majetku. Ve vyřazení dlouhodobého majetku není ani zmínka o možných způsobech vyřazení.

f) Oceňování majetku a závazků

Ocenění majetku je opět zahrnuto do směrnice, která je více komplexní a zahrnuje i další důležité náležitosti ohledně dlouhodobého majetku. Ve směrnici není vůbec uvedena definice způsobu ocenění cenou pořízení a ani není rozepsán způsob ocenění

vlastními náklady, který se pojí i k oceňování zásob. Ve směrnici není tudíž žádná zmínka o způsobu ocenění zásob. Nicméně nakonec autorka ocenění zásob našla zapsané ve směrnici zásoby a jejich evidence. Jednotlivé způsoby ocenění majetku by mohly být alespoň okrajově definované. Oceňování závazků autorka v žádné z poskytnutých směrnic nenašla.

g) Oceňování majetku a závazků v cizí měně

Tato směrnice je zahrnuta ve valutových a devizových operacích. Konkrétně v kurzu o přepočtech. Celá směrnice je opět velice nepřehledná. Je zde stanoveno, že účetní jednotka se bude řídit kurzem devizového trhu stanoveným Českou národní bankou pro rok 2016. Přitom níže ve směrnici je napsané, že se bude účetní jednotka řídit aktuálním kurzem české národní banky k datu, kdy nastane účetní případ. Zaměstnanec účetní jednotky by měl vymazat první bod dané směrnice, která pojednává o roku 2016 a tím nebude v rozporu s následujícím bodem dva, kde je zmíněn aktuální kurz.

h) Používání cizích měn, stanovení kurzu, kurzové rozdíly

Tato směrnice je zahrnuta do směrnice o valutových a devizových operacích. Vše co autorka chtěla vytknout je uvedeno výše ve směrnici o oceňování majetku a závazků v cizí měně.

i) Časové rozlišení nákladů a výnosů

Ve směrnici chybí, že ke správnému časovému rozlišení je potřeba znát účel, období a výši částky. Je sice napsané na jaké účty se účtuje časové rozlišení, nicméně vysvětlení k jednotlivým účtům je pouze o jedné větě. Alespoň je ve směrnici napsané, že do limitu 5 000 Kč účetní jednotka nebude časově rozlišovat.

j) Cestovní náhrady

Směrnice je aktualizovaná vždy k novému roku a je ze všech směrnic nejpodrobněji a nepřehledněji zpracovaná. Ke směrnici je ještě dotvořena směrnice o pravidelném pracovišti pro účely cestovních náhrad.

2.5 Zhodnocení současného stavu směrnic HBH Projekt spol. s.r.o.

Hlavní bod, který by autorka vytkla na povinných směrnicích je vysoká nepřehlednost a příliš stručné popisy, kdy u některých směrnic chyběly důležité informace pro jejich komplexnost. Pro autorčin komplexní náhled na současnou situaci vnitřních směrnic společnosti HBH Projekt spol. s.r.o., si autorka přečetla i nepovinné směrnice. Nepovinné směrnice některé účetní jednotky shledávají jako nepotřebné, nicméně účetní jednotka si může k povaze svého podnikání vytvořit jakoukoliv směrnici, kterou potřebuje. Tudíž jsou nepovinné směrnice vytvořené přímo na konkrétní potřeby jedné účetní jednotky a jsou tím pádem stejně pro účetní jednotku důležité, jako povinné směrnice stanovené legislativou.

Autorka se po celkové analýze současného stavu vnitropodnikových směrnic společnosti HBH Projekt spol. s.r.o. rozhodla pro zpracování směrnice s názvem **harmonogram a postup při zpracování roční účetní uzávěrky a účetní závěrky za období**. Tato směrnice je obsáhlá a vychází například z časového rozlišení, kurzových rozdílů, rezerv nebo opravných položek. Některé části, z kterých směrnice vychází, má již účetní jednotka vytvořené jakožto samostatné směrnice, které však nejsou aktuální, málo obsáhlé a velmi nepřehledné.

Autorka proto aktualizuje, zpřehlední a doplní účetní jednotkou již vytvořené směrnice a zároveň vytvoří nové části a tím bude dosaženo jedné komplexní směrnice, která sjednotí postupy v účetní jednotce.

3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ



HBH Projekt spol. s.r.o.

Kabátníková 216/5

602 00 Brno

IČO: 449 61 944

DIČ: CZ44961944

Organizační směrnice společnosti 01/2019

Harmonogram a postup při zpracování roční účetní uzávěrky a účetní závěrky za období

Datum vydání	Účinnost od	Jméno odpovědné osoby	Podpisový záznam odpovědné osoby
dd. mm. rrrr	dd. mm. rrrr.		
Vydává	Ekonomické oddělení		
Zpracoval	Hlavní účetní		
Kontroloval	Ekonomický ředitel		
Závaznost			
Nahrazuje			
Počet stran			
Přílohy			

3.1 Úvodní ustanovení

Vnitropodniková směrnice upravující harmonogram a postup účetní uzávěrky a závěrky byla vytvořena účetní jednotkou HBH Projekt spol. s.r.o. z důvodu sjednocení postupu zaměstnanců k rozvahovému dni. Postup je náročný a proto směrnice pomůže předejít opomenutí některých kroků a postup dodržovat ve správném pořadí. Díky směrnici se bude dodržovat legislativa upravující jednotlivé postupy.

3.2 Legislativa

Tato směrnice je především upravena následující legislativou:

- zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- českými účetními standardy, ve znění pozdějších předpisů,
- zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů,
- zákona č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů,
- zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

3.3 Obsah vnitropodnikové směrnice

- a) účetní uzávěrka,
- b) uzavření a otevření účetních knih,
- c) účetní závěrka,
- d) výroční zpráva,
- e) schválení účetní závěrky a výroční zprávy,
- f) zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy.

Účetní uzávěrka

Účetní jednotka provádí každým rokem účetní uzávěrku, na základě kontroly účetnictví a to proto, aby mohla uzavřít své účetní knihy. V moment, kdy účetní jednotka má uzavřené účetní knihy sestavuje účetní závěrku. Před tímto okamžikem ale předchází

činnosti, které musí HBH Projekt spol. s.r.o. vykonat. Před uzavřením knih účetní jednotka provádí:

- a) časové rozlišení nákladů a výnosů,
- b) dohadné položky,
- c) kurzové rozdíly,
- d) inventarizaci,
- e) opravné položky,
- f) rezervy,
- g) splatnou daň,
- h) odloženou daň.

Časové rozlišení nákladů a výnosů

Pro správné stanovení hospodářského výsledku účetní jednotka rozlišuje náklady a výnosy do toho období, ke kterému věcně a časově souvisí, bez ohledu na to, kdy proběhlo zaplacení. Časově rozlišuje ty náklady a výnosy, u kterých ji je známo časové období, ke kterému se vztahují, účel, pro který vznikly a jako poslední, přesnou výši. Pokud účetní jednotka nezná jednu z uvedených podmínek, náklady nebo výnosy účtuje na účet dohadných položek.

Účetní jednotka má stanoveno, že do částky 5 000 Kč nebude časově rozlišovat náklady a výnosy. Do 5 000 Kč, jsou tyto částky pro účetní jednotku bez významného charakteru. Účetní jednotka splňuje touto částkou stanovený limit 0,05 % z ročního výnosu za dané účetní období. V případě, kdy by některá z položek bez významného charakteru překročila stanovený limit, účetní jednotka je časově rozliší.

Další položky, které účetní jednotka nerozlišuje, jsou takové, které se opakují každý rok. Příkladem takových položek jsou reklamy a propagace, předplatné časopisů nebo novin, pojištění vozidel, údržbu, úklid a jiný režijní náklady a jako poslední jsou školení a semináře, které probíhají od minulého účetního období do následujícího.

Účetní jednotka časově nerozlišuje pokuty, penále, manka a škody.

Účetní jednotka náklady, výdaje, výnosy a příjmy, které patří do budoucího účetního období, účtuje do účtové skupiny 38. Účtová skupina 38 obsahuje přechodné účty aktivní a pasivní, díky kterým účetní jednotka náklady a výnosy časově rozlišuje.

Účetní jednotka používá z této skupiny jednotlivé syntetické účty. Tyto účty podléhají dokladové inventuře.

Účetní jednotka účtuje na:

- a) Účet 381 – Náklady příštího období – na tento účet účetní jednotka účtuje výdaje z běžného účetního období, které se vztahují i k nákladům budoucího období. Účetní jednotka si vybírá náklady z účtové skupiny 5 a to vždy pouze jeden, souvztažně k účtu 381. Účet 381 má dále analyticky rozčleněn.

Účtování nejčastějších případů v účetní jednotce:

	Účetní případ	Běžné účetní období		Následující účetní období	
		MD	D	MD	D
Náklady příštího období	Nájemné placené předem	381.100	321	518	381.100
	Aktualizace programů (Mediatel a Target 2 100 M-PRO)	381.100	321	518.909	381.100
	Časopisy placené předem (MAFRA a Economia)	381.100	321	548.100	381.100
	Náklady příštích období organizační složky SK	381.900	321	518	381.900
	Pojistné - kooperativa	381.100	321	548.200	381.100

Do časového rozlišení dále patří účty:

- b) Účet 382 – Komplexní náklady příštího období – na tento účet bude účetní jednotka v případě potřeby účtovat náklady, které se pojí k účelu, který se vztahuje k následujícímu účetnímu období.
- c) Účet 383 – Výdaje příštího období – tento účet, účetní jednotka využije, když vzniknou náklady za běžné účetní období, které nejsou ale zaplacený do konce účetního období (tedy k 31. 12.) a účetní jednotka tak učiní v následujícím účetním období.

- d) Účet 384 – Výnosy příštího období – na tento účet účetní jednotka v případě potřeby účtuje příjmy běžného účetního období, které ale věcně spadají do výnosů následujícího účetního období.
- e) Účet 385 – Příjmy příštího období – účetní jednotka na tento účet bude zahrnovat takové účetní případy, které nepřijala ke dni uzavření účetních knih a nezahrnula je na účet pohledávek, avšak spadaly do běžného účetního případu.

Níže se účetní jednotka rozhodla pro vytvoření tabulky s nejčastěji objevujícími se případy, které spadají do časového rozlišení:

	Účetní případ	Běžné účetní období		Následující účetní období	
		MD	D	MD	D
Komplexní náklady příštího období	Dlouhodobá propagace	382	321	555	382
Výdaje příštího období	Faktura zaplacená zpětně (T-mobile)	518	383	383	221
Výnosy příštích období	Nájemné přijaté předem	311, 211	384	384	602

Účty 382 až 385 se však v účetní jednotce nevyužívají. V případě, kdy by taková situace nastala a účetní jednotka by potřebovala časově rozlišit i účetní případy, které na účet 381 nepatří, vybere jiný příslušný účet uvedený výše a zaúčtuje ho podle tabulky uvedené výše nebo podle HBH Projekt s.r.o. účtového rozvrhu.

Za správně provedené časové rozlišení v účetní jednotce odpovídá hlavní účetní a ředitel ekonomického oddělení.

Dohadné položky

Do účtové skupiny 38 - Přechodné účty aktivní a pasivní účetní jednotka účtuje kromě časového rozlišení i dohadné položky. Dohadné položky účetní jednotka účtuje do běžného účetního období. Na dohadné účty se účetní jednotka rozhodla účtovat takové účetní případy, ke kterým nedostala účetní doklad, bez kterého nezná přesnou hodnotu,

přesné období nebo účel z jakého účetní případ nastal. Doklady účetní jednotka potřebuje do účetní závěrky.

Na účet 388 - dohadné účty aktivní, se rozhodla účetní jednotka účtovat pohledávky, které nelze označit za běžné, i když jejich předpokládaný výnos souvisí věcně i časově do běžného účetního období. Pohledávky za pojišťovnou a to z důvodu nehod aut, které má účetní jednotka ve vlastnictví. Účetní jednotka nepodhodnocuje účetní případy, které účtuje na dohadné účty aktivní a zároveň nadhodnocovat účetní případy, které spadají na dohadné účty pasivní.

V případě že nastane očekávané plnění od pojišťovny, účetní jednotka provede tento způsob zaúčtování:

Dohadné účty aktivní	Postup u pohledávky za pojišťovnou	MD	D
	Odhadnutá náhrada od pojišťovny v běžném účetním období	388	648
	Oznámení od pojišťovny o výši náhrady následujícím účetním období	378	388
	Zaplacená náhrada od pojišťovny v následujícím účetním období	221	378

Na účet 389 - Dohadné položky pasivní, se účetní jednotka rozhodla účtovat takové účetní případy, ke kterým nemá účetní doklad, který potřebuje pro zanesení do účetnictví, k dodržení věrného a poctivého zobrazení účetnictví. Na tento účet například účtuje elektřinu, plyn, úklid nebo nájem a to na vrub účtu 502 ve prospěch účtu 389 pro běžné účetní období. V následujícím účetním období účetní jednotka účtuje na vrub účtu 389 ve prospěch účtu 321.

Kurzové rozdíly

Jeden ze základních požadavků zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, konkrétně § 4 je, aby každá účetní jednotka měla účetnictví v české měně. Účetní jednotka majetek a závazky v cizí měně přepočítává na českou měnu a to kursem devizového trhu, který vyhláší Česká národní banka. Přepočítání v účetní jednotce probíhá ve chvíli pořízení

majetku nebo vzniku závazku a k poslednímu rozvahovému dni (účetní jednotka HBH Projekt spol. s r.o. má stanovený jako rozvahový den 31. 12.20xx). Z tohoto důvodu vznikají v účetní jednotce kurzové rozdíly. Účetní jednotka má stanovený pevný kurz, který vždy k 1. 1. 20xx následujícího roku aktualizuje. Za aktuálnost pevného kurzu odpovídá finanční ředitel nebo hlavní účetní. Účetní jednotka používá devizový účet, který přepočítává kurzem k 31.12. Účetní jednotka provádí kurzové rozdíly pouze k pohledávkám a závazkům vedených v cizí měně, které přepočítává k 31. 12.

Převedení účetnictví organizační složky Slovenska probíhá každý rok, kdy hlavní účetní přefakturuje slovensko na českou měnu, pomocí kurzu k poslednímu dni účetního období. Tento přepočet dělá vnitřním účetním předpisem.

Účetní jednotka netvoří kurzové rozdíly u:

- a) oznámení o změně věřitele u dlužníka a u věřitele v případě že za jeho dlužníka bude plnit dlužník jiný,
- b) dohodě o změně zahraničních měn pro úhrady nebo inkasa bez pohybu peněžních prostředků, s výjimkou změny na Kč,
- c) splácení peněžitých vkladů do obchodních korporací.

Inventarizace

Účetní jednotka provádí inventarizaci, aby zjistila skutečné stavy majetku a závazku a zároveň porovнала, zda skutečné stavy odpovídají stavům zanesených v účetnictví. Účetní jednotka provádí inventuru dokladovou a fyzickou. Do fyzické inventury řadí majetek hmotného charakteru, tedy hmotný majetek, ceniny a pokladní hotovost. Stavy účetní jednotka zjišťuje fyzickým přepočítáváním. Do dokladové inventury účetní jednotka řadí závazky, pohledávky a možný další majetek, u kterého nelze provést fyzickou inventuru.

Účetní jednotka sestavuje řádnou inventarizaci (periodickou) k momentu sestavení účetní závěrky, tedy k rozvahovému dni (pro účetní jednotku tedy k 31.12. Pokud by nastala živelná pohroma nebo by byla účetní jednotka vyloupena, provede inventarizaci mimořádnou a to k momentu, kdy mimořádná událost nastala.

K provedení inventarizace vydává finanční ředitel účetní jednotky příkaz. Finanční ředitel také zřizuje inventarizační komisi a plán inventarizace. Finanční ředitel účetní

jednotky vždy sestavuje nejméně dvoučlennou inventarizační komisi a to nejpozději 14 dnů před zahájením inventarizace. K dvoučlenné komisi finanční ředitel zároveň určí osobu odpovědnou za celou inventarizaci. U inventarizace kromě vytvořené inventarizační komise jsou také přítomné osoby, které jsou za jednotlivý majetek odpovědné.

Účetní jednotka si vnitřním předpisem stanovila tento plán inventarizace (tento plán se může v průběhu let lišit s ohledem na skladbu majetku):

Druh majetku	Druh inventarizace	Odpovědná osoba	Datum provedení inventarizace
Pokladní hotovost	Fyzická	Pokladník	31.12.20xx
Ceniny	Fyzická	Pokladník	31.12.20xx
Hmotný majetek	Fyzická	Správce budovy	31.12.20xx
Nehmotný majetek	Dokladová	Účetní	31.12.20xx
Závazky	Dokladová	Účetní	31.12.20xx
Pohledávky	Dokladová	Účetní	31.12.20xx

Stanovené inventarizační komise vytváří jednotlivé inventarizační soupisy. Do těchto soupisů komise označí účetní jednotku, zapíše k jakému datu je zahájena a ukončena inventarizace. V inventarizačním soupisu dále zapisuje průběh fyzické i dokladové inventury. Komise zapisuje čísla a názvy jednotlivých účtů, které jsou inventarizovány. Zjišťuje skutečné stavy majetku a závazků, kdy o výsledku sepisuje inventarizační zápis. Dále komise zapisuje způsob, kterým byl zjištěn skutečný stav majetku a závazků. Pokud účetní jednotka zjistí rozdíl mezi účetním stavem a stavem, který byl zjištěn během inventarizace, inventurní komise vyčíslí zjištěný rozdíl, uvede důvod a návrh na vypořádání.

Během inventarizace, komise zjišťuje i správné ocenění majetku a závazků v účetnictví. V moment, kdy účetní jednotka zjistí rozdíl v ocenění, zapíše jej do inventarizačního zápisu a zároveň provede návrh na vypořádání a způsob jejich likvidace. Osoby, které

jsou odpovědné za zjištění skutečného stavu a osoby, které jsou zodpovědné za provedení inventarizace, uvádí v soupisu podpisový záznam.

Kromě výše stanovených náležitostí inventarizační komise dokládá k soupisu přílohu, která prokazuje skutečnosti, které byly uvedeny v inventarizačním soupisu.

Soupis účetní jednotka vytváří ve dvou výtiscích. První výtisk vlastní ekonomické oddělení a druhý výtisk vlastní osoby, které jsou odpovědné za inventarizovaný majetek účetní jednotky.

Účetní jednotka provedenou inventarizaci archivuje následujících 5 let od jejího provedení.

Inventarizační rozdíly:

Pokud je během inventarizace zjištěn rozdíl, účetní jednotka jej zaúčtuje. Účetní jednotka si stanovila, že pokud bude skutečný stav nižší, než který má evidovaný v účetnictví, bude se jedna o manko, které zaúčtuje na účet 549 v případě manka a škod z provozní činnosti nebo 569 v případě manka a škod na finančním majetku. V případě kdy bude skutečný stav zjištěný během inventarizace větší, než který je zanesen do účetnictví, bude se jednat o přebytek. Tento přebytek účetní jednotka účtuje na účet 648 – Ostatní provozní výnosy nebo na účet 668 – Ostatní finanční výnosy.

Inventarizační rozdíly účetní jednotka účtuje do účetního období, ve kterém proběhla inventarizace majetku a závazků.

Opravné položky

Opravné položky účetní jednotka vytváří ve chvíli, kdy potřebuje přechodně snížit hodnotu majetku. Účetní jednotka vytváří opravné položky poté, co proběhla inventarizace. HBH Projekt spol. s.r.o. si stanovila, že opravné položky bude vytvářet pouze k pohledávkám a to účetní a daňové. U účetních opravných položek vychází z vyhlášky č. 500/2002 Sb. Účetní jednotka, účetní opravné položky k pohledávkám tvoří, aby zobrazovaly její skutečnou finanční situaci a dále aby prokazovala účetní závěrku věrně a poctivě. V moment, kdy dojde ke snížení ocenění účtu pohledávek, vytváří účetní jednotka opravnou položku. Snížení prokazuje podklady z již proběhlé inventarizace. Toto snížení nesmí být trvalého charakteru.

Účetní opravné položky k pohledávkám účetní jednotka tvoří, pokud odběratel účetní jednotce nezaplatil po době splatnosti nebo pohledávky, u kterých vede u soudu spor s dlužníky o uznání pohledávky případně o její zaplacení. V těchto případech účetní jednotka vytvoří opravnou položku. Důvodem tvorby je riziko, že účetní jednotka výnos již nedostane. Účetní jednotka tvoří i daňové opravné položky k pohledávkám, kdy při tvorbě se řídí zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Účetní jednotka si daňovými opravnými položkami snižuje základ daně u daně z příjmu právnických osob. Účet 389 si účetní jednotka analyticky rozdělila na 389. 100 – účetní opravné položky a na účet 389. 200 – daňové opravné položky.

Zůstatky evidované na konci účetní období, účetní jednotka převede do následujícího účetního období. U opravných položek účetní jednotka nikdy nepřesáhne hodnotu 100 %. Účetní jednotka u každé opravné položky při sestavování účetní uzávěrky kontroluje, zda přetrvává důvod, kvůli němuž vznikla opravná položka. Vždy, když pomine důvod, bude i zrušena opravná položka.

Rezervy

Jak tvořit a používat rezervy je zakotveno v § 16, § 26, § 31 a § 57 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve smyslu § 26 odstavce 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Účetní jednotka vytváří rezervy v běžném účetním období, aby předešla možným negativům, které mohou nastat v následujícím účetním období. Rezervu vytváří na očekávaný jednorázový náklad, který může, ale nemusí nastat. Negativem, účetní jednotka myslí, dopad na výsledek hospodaření, který díky rezervě se zmírní. Účetní jednotka tímto dodržuje zásadu opatrnosti. Účetní jednotka na základě inventarizace vytváří rezervy. Během inventarizace se dozvídá, kde mohou vzniknout možná rizika a u jakého majetku konkrétně.

Účetní jednotka rezervy zahrnuje na účty pasivní, jelikož rezerva je pro účetní jednotku závazkem. Díky vytvoření rezervy, má účetní jednotka v budoucnu potřebné zdroje pro případ krytí neočekávaných i plánovaných nákladů. Účetní jednotka rezervu sestavuje odhadem. Zjištěné zůstatky rezerv během inventarizace účetní jednotka převádí do následujícího účetního období. Předtím než účetní jednotka rezervu převádí, posuzuje jejich výši a zda je jejich existence odůvodněná. Účetní jednotka nepoužívá rezervy

k úpravě ocenění výše aktiv. Rezervy, které má účetní jednotka vytvořené, nemají aktivní zůstatek.

V moment, kdy účetní jednotce vznikne výdaj, na který byla vytvořena rezerva, používá tuto rezervu jako první k uhrazení. Poté se rezerva rozpouští. Tedy ve stejném účetním období, kdy pro její další existenci již není důvod.

V účetní jednotce HBH Projekt spol. s.r.o. jsou vytvořeny rezervy obecné především na nevyčerpanou dovolenou, včetně zdravotního a sociálního pojištění. Účetní jednotka účtuje na vrub účtu 554 ve prospěch účtu 459. Pro každý rok je vytvořena nová rezerva na dovolenou a z předchozího roku je rozpuštěna.

Pro některá účetní období, účetní jednotka tvoří i rezervu na opravy hmotného majetku (ke kterému má vlastnická práva). Tato rezerva se řadí mezi zákonné a účelové. Druh hmotného majetku účetní jednotce určuje, do jaké odpisové skupiny majetek patří a na jak dlouho může tedy rezervu vytvořit. Účetní jednotka je plátcem daně z přidané hodnoty. Při výpočtu výše rezervy účetní jednotka vychází z ceny opravy majetku bez daně z přidané hodnoty. Výpočet, pro stanovení celkové výše rezervy se v účetní jednotce provádí takto:

$$\frac{\sum \text{předpokládané náklady}}{\text{počet let tvorby}}$$

Do počtu let se nezahrnuje rok, kdy má být započata oprava. Pokud nebude rezerva využita rok poté, co měla proběhnout plánovaná oprava, bude zrušena. Účetní jednotka netvoří rezervy například na opravy, které se opakují nebo na pořízení majetku.

Účetní jednotka má způsob tvorby a jejich výši prokazatelnou díky účetním dokladům. Pro jednotlivé vytvořené rezervy má účetní jednotka své inventární karty a současně je vede pod analytickými účty v účetnictví. Rezervy účetní jednotka tvoří na delší časový úsek než jedno zdaňovací období. Zákonné rezervy, které účetní jednotka vytvořila, ji snižují základ daně. Rezervy obecné, které si vytvořila ze své vůle, nejsou daňově uznatelné. Za tvorbu, čerpání a rozpouštění rezerv je v dané účetní jednotce odpovědná hlavní účetní.

Daň splatná a daň odložená

Účetní jednotka vytváří splatnou daň (dan z příjmů) a účtuje ji na vrub účtu 591 ve prospěch účtu 341 ke dni uzavírání účetních knih. Účet 341 má celkový zůstatek daňové povinnosti účetní jednotky, který snižuje o zaplacené zálohy. HBH Projekt spol. s r.o. dále účtuje o odložené dani a to z vlastní vůle, z důvodu principu opatrnosti a dodržení věrného a poctivého zobrazení účetnictví. Účetní jednotka tvoří odloženou daň k odloženým daňovým pohledávkám a závazkům, z důvodu rozdílného daňového a účetního pohledu na tyto položky v účetnictví. Účetní jednotka tvoří odloženou daň například k rezervám nebo zásobám.

Účetní jednotka počítá odloženou daň tímto způsobem:

Odložená daň = vypočtená základna x sazba daně z příjmů (právníků osob)

Za základnu účetní jednotka považuje rozdíl účetních a daňových hodnot. Sazbu daně používá pro období, ve kterém stanovuje odloženou daň. Pokud bude sazba změněna, účetní jednotka ji musí také změnit. Pokud vznikne rozdíl, účetní jednotka jej zaúčtuje na účet 592 – Daň z příjmů odložená.

Účetní jednotka se rozhodla využívat následující tabulku pro přehlednost stanovení odložené daně (jednotlivé položky a hodnoty se liší pro každé účetní období):

Jednotlivé položky	Účetní hodnota	Daňová hodnota	Vzniklý rozdíl	Sazba daně (%)	Odložená pohledávka (+) nebo závazek (-)
Zůstatková hodnota dlouhodobého majetku	7842 100	7840 942	-1 158	19	- 220,02
Zásoby	50 102 892	50 335 931	233 039	19	44 277,41
Pohledávka	1 492 673	140 272	1 352 401	19	256 956,19
Rezervy	519 760	0	519 760	19	98 754,4
Daňová ztráta minulých let	0	1 604 670	1 604 670	19	304 887,3

Uzavření účetních knih

Účetní jednotka uzavírá účetní knihy k rozvahovému dni běžného účetního období. Rozvahový den se účetní jednotka rozhodla mít k 31. 12. Účetní jednotka má stanoveno, že lze i po datu 31. 12. v následujícím účetním období otevřít již uzavřené účetní knihy, pokud nastala změna, která je významného charakteru a měla by dopad na poctivý obraz finanční situace účetní jednotky. Oprávnění provést změny má v účetní jednotce finanční ředitel a hlavní účetní. Po schválení účetní závěrky a dani z příjmů právnických osob, nemá právo k otevření účetní závěrky a provádění dalších účetních zápisů již nikdo.

Díky činnostem, které účetní jednotka provádí před uzavřením účetních knih, má údaje v nich uvedené úplně a správně. Uzavíráním účetních knih, účetní jednotka zjišťuje jaké má:

- a) obraty stran MD a DAL syntetických, analytických účtů,
- b) konečné zůstatky aktivních a pasivních účtů a dále konečné stavy účtů nákladů a výnosů,
- c) základ daně z příjmu a stanovila si daňovou povinnost splatnou a odloženou,
- d) zda má vytvořit a v jaké výši rezervu na daň z příjmu,
- e) hospodářský výsledek za účetní období, kde ke zjištění použila převodu nákladových a výnosových účtů na účet 710 – Účet zisku a ztrát

Celé účetnictví účetní jednotka uzavírá převodem zůstatků rozvahových účtů a zůstatku příslušného účtu účtové skupiny 71 - Účet zisku a ztrát na účet 702 – Konečný účet rozvážný. V případě 710/702 bude účetní jednotka generovat zisk a v případě 702/710 bude účetní jednotka ve ztrátě. Na základě takto uzavřených knih, účetní jednotka sestavuje účetní závěrku.

Otevření účetních knih

Účetní jednotka dodržuje bilanční kontinuity a proto zůstatky rozvahových účtů k poslednímu dni účetního období, převádí k prvnímu dni následujícího účetního období jakožto počáteční zůstatky rozvahových účtů.

Pokud vykazuje účetní jednotka zisk v daném účetním období, účtuje jej při otevření účtů na účet 701/431. V případě ztráty účetní jednotka účtuje 431/701. V HBH Projekt

spol. s.r.o. se řídí rozdělení zisku nebo uhrazení ztráty rozhodnutí valné hromady a to ke každému účetnímu období rozdílně.

Účetní závěrka

Na základě uzavřených knih a inventarizace účetní jednotka sestavuje účetní závěrku. Účetní závěrku, jakož to střední účetní jednotka, sestavuje v plném rozsahu. Sestavuje tedy rozvahu, výkaz zisku a ztrát, přílohu k účetní závěrce, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Účetní jednotka jak již bylo řečeno výše má stanovený rozhodný den, který má k 31. 12. 20xx. Účetní jednotka má účetní závěrku a výroční zprávu ověřenou auditorem, tato povinnost pro ni vyplývá z § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Účetní jednotka sestavuje rozvahu. Rozvaha ji slouží k zobrazení stavu jejího majetku k rozvahovému dni. Jsou v ní zachyceny na straně aktiv stálá aktiva, oběžná aktiva, časové rozlišení aktiv a na straně pasiv vlastní kapitál, cizí zdroje a časové rozlišení pasiv. Mezi aktivy a pasivy dodržuje účetní jednotka bilanční rovnici, tedy že se aktiva rovnají pasivům. Rozvahu sestavuje v plném rozsahu. V účetním výkazu účetní jednotka vykazuje aktiva do čtyř sloupců a to do brutto, korekce, netto (běžného účetního období) a netto (minulého účetního období). Do sloupce brutto vykazuje vstupní cenu majetku, do korekce zahrnuje oprávky a opravné položky vztahující se k majetku a do netto sloupce pak vstupní cenu sníženou o korekci. Do sloupce netto – minulého účetního období zapisuje netto hodnoty z předcházejícího účetního období.

Dále účetní jednotka sestavuje výkaz zisku a ztrát z důvodu, aby měla přehled o průběžném vzniku hospodářského výsledku a její finanční situaci. K sestavení využívá výsledkových účtů. Bere si tedy výnosy a náklady za běžné účetní období. Výsledek hospodaření účetní jednotka zjišťuje jakožto rozdíl nákladů a výnosů, od kterého je odečtena daň z příjmu právnických osob. Účetní jednotka rozlišuje náklady a výnosy z provozní a finanční činnosti. Ve sloupcích pak vykazuje hodnoty za běžné a minulé účetní období. Výsledkem rozdílu nákladů a výnosů, účetní jednotka dosahuje zisku nebo ztráty.

Rozvahu a výkaz zisku a ztrát účetní jednotka vykazuje v celých tisících Kč. Obsah rozvahy je uveden v příloze č. 1 vyhlášky č. 500/2000 Sb. a obsah výkazu zisku a ztrát

je v příloze č. 2 (druhové členění výkazu zisku a ztrát) a č. 3 (účelové členění výkazu zisku a ztrát).

Dále účetní jednotka tvoří přehled o peněžních tocích. Tento účetní výkaz účetní jednotka sestavuje z důvodu toho, aby měla přehled o pohybu peněžních prostředků nebo možných peněžních ekvivalentech. Přehled o peněžních tocích účetní jednotka sestavuje upravenou přímou metodou.

Účetní jednotka sestavuje přehled o změnách vlastního kapitálu. V přehledu uvádí dopodrobna změny vlastního kapitálu. Účetní jednotka jej sestavuje jako součást účetní závěrky.

Do přílohy účetní závěrky účetní jednotka zapisuje informace o její situaci majetku a financí. Zapisuje sem takové detaily, které nejsou zaneseny v účetních výkazech, vznikly až v následujícím účetním období a mohou významně ovlivnit majetkovou, finanční a důvodovou situaci podniku. Účetní jednotka má přílohu ověřenou auditorem a vykazuje ji v celých tisících Kč. Účetní jednotka uvádí do přílohy informace v rozmezí stanoveném v §39b vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Výroční zprávu účetní jednotky sestavuje finanční ředitel.

V účetní jednotce je nejpozději do 6 měsíců následujícího účetního období od uzavření účetní závěrky, svolána valná hromada, která schvaluje účetní závěrku. Účetní jednotka má jako součást výroční zprávy i účetní závěrku, a v moment schválení obou dokumentů ji vystavuje do 30 dnů.

ZÁVĚR

V bakalářské práci byl stanoven hlavní cíl, a to zpracování nové směrnice. Směrnice měla být vytvořena jasně a přehledně a také podle požadavků ekonomického oddělení. Aby byly splněny tyto cíle, byla provedena analýza již existujících směrnic, která ukázala v mnohých z nich nedostatky. Tento důvod vedl autorku k rozhodnutí sestavit komplexní směrnici o postupu při zpracování roční účetní uzávěrky a účetní závěrky za období, díky které, bude více směrnic dáno do jednoho celku, který na sebe bude navazovat v jednotlivých částech a tím zjednoduší práci účetní jednotce. Směrnice byla tvořena v kombinaci požadavků zaměstnankyně ekonomického oddělení a legislativou.

Směrnice byla vytvořena jako jeden komplex obsahující například opravné položky, rezervy, časové rozlišení nebo inventarizaci. Jednotlivé části, které účetní jednotka měla zpracované jako samostatné směrnice, byly zkompletovány do jednoho celku a byly zpřehledněné, aktualizované a doplněné podle platné legislativy. Dále byly vytvořené nové části, aby směrnice splnila požadavek komplexnosti.

Tato bakalářská práce byla zpracována pro společnost HBH Projekt spol. s.r.o. Autorka si vybrala danou účetní jednotku z důvodu pracovního vztahu. Díky pracovnímu vztahu měla autorka snadnější přístup k informacím. Samotnou směrnici, která byla vytvářena, si autorka vybrala z vlastní iniciativy. Autorka se pro tuto směrnici rozhodla z důvodu komplexnosti, kterou přináší. Pomůže tím pokrýt více směrnic najednou a díky tomu, pomoci společnosti ve větší míře. Směrnice bude nápomocná k sjednocení postupů ekonomického oddělení. Bude i opěrným bodem pro nové zaměstnance ekonomického oddělení, kteří si rychleji osvojí postupy. Díky směrnici bude celkový proces sestavení účetní uzávěrky a závěrky pro účetní jednotku urychlením při jednotlivých postupech.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- 1) LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví – principy a techniky*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014. ISBN 978-80-86716-94-7.
- 2) LANDA, Martin. *Podnikové účetnictví*. Ostrava: Key Publishing, 2014. ISBN 978-80-7418-219-8.
- 3) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- 4) CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC a Jana PILÁTOVÁ, et al. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. 16., aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. ISBN 978-80-7554-121-5.
- 5) BŘEZINOVÁ, Hana. *Účetní předpisy pro podnikatele (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška, České účetní standardy)*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN: 978-80-7552-064-7.
- 6) RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2018*. 18., aktual. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-116-1.
- 7) MULLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví podnikatelů v různých právních formách*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Oeconomica, 2014. ISBN 978-80-245–2041-4.
- 8) SCHIFFER, Vladimír. *Správně vedené účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer Česká Republika, 2010. ISBN 978-80-7357-575-5.
- 9) SOTONA, Milan. *Vnitropodnikové směrnice – účetnictví 2005*. Brno: Computer Press, 2005. ISBN 80-251-0173-8.
- 10) KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 14., aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-141-3.
- 11) BŘEZINOVÁ, Hana. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-603-8.
- 12) SKÁLOVÁ, Jana. *Daně v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-832-2.
- 13) *HBH Projekt* [online]. ©2010-2019 [cit. 2019–03-03]. Dostupné z: <http://www.hbh.cz/>

- 14) STORMWARE PORTAL. Účetní zásady a principy. *Pohoda* [online]. ©2012, 11. 12. 2017 [cit. 2019-09-03]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-zasady-a-principy/>
- 15) SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojný účetnictví 2018*. 24., aktualiz. vyd. Praha: GRADA, 2018. ISBN 978-80-271-0868-8.
- 16) STORMWARE PORATL. Ověřování účetní závěrky auditorem od roku 2016. *Pohoda*. [online] © 2012, 13. 01. 2016 [cit. 2019-15-04]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/overovani-ucetni-zaverky-auditorem-od-roku-2016/>
- 17) LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 6., aktualiz. vyd. Praha: GRADA, 2014. ISBN 978–80–247-5172-6.
- 18) HBH Projekt spol. s.r.o. *Kurzycz* [online]. ©2000-2019 [cit. 2018-11-06]. Dostupné na: <https://rejstrik-firem.kurzy.cz/44961944/hbh-projekt-sro/>
- 19) STORMWARE PORTAL. Opravné položky k pohledávkám. *Pohoda* [online]. ©2012, 23. 09. 2013 [cit. 2019-15-04]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/opravne-polozky-k-pohledavkam/>
- 20) STORMWARE PORTAL. Archivace účetních dokladů. *Pohoda* [online]. ©2012, 02. 08. 2017 [cit. 2019-15-04]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/archivace-ucetnich-dokladu/>
- 21) SOTONA, Milan. *Vnitropodnikové směrnice 2006*. Brno: Computer Press, 2006. ISBN 80-251-0924-8.
- 22) LORENC, Miroslav. Závěrečná práce – metodika. In: *Lorenc.info* [online]. ©2007 – 2013 [cit. 2019-05-01]. Dostupné z: <http://lorenc.info/zaverecne-prace/metodika.htm>

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1 : Třídění účetních jednotek podle velikosti	17
Tabulka č. 2 : Časový harmonogram inventarizací majetku a závazků	29
Tabulka č. 3 : Povinnost účetní jednotky ověření závěrky auditorem	38
Tabulka č. 4 : Vnitřní předpisy společnosti HBH Projekt spol. s r. o.	49

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1 : Rozsah účetní závěrky	37
Obrázek č. 2: Organizační struktura společnosti HBH Projekt spol. s.r.o.	46

SEZNAM ROVNIC

Rovnice č. 1: Bilanční rovnice	39
--------------------------------------	----